

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
8 de julio de 1986 *

En el asunto 73/85,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht Düsseldorf, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Hans-Dieter y Ute Kerrutt, Markgröningen,

y

Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (Delegación de Hacienda de Mönchengladbach-Centro),

una decisión prejudicial sobre la interpretación de diferentes disposiciones de la Sexta Directiva (77/388) 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 Quinta),

integrado por los Sres. U. Everling, Presidente de Sala; R. Joliet, O. Due, Y. Galmot y C. Kakouris, Jueces,

Abogado General: Sr. M. Darmon

Secretario: Sr. P. Heim

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Hans-Dieter y Ute Kerrutt, por su apoderado, el Sr. F. J. Müsers,
- en nombre del Finanzamt de Mönchengladbach-Mitte, por su apoderado, el Sr. Rembert Schwarze,

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre de la República Federal de Alemania, por sus Agentes los Sres. Martin Seidel, Ernst Röder y Jochim Sedemund,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, miembro de su Servicio Jurídico,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de abril de 1986,

dicta la siguiente

SENTENCIA

Antecedentes de hecho

Los hechos, el procedimiento y las observaciones escritas presentadas de conformidad con el artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, pueden resumirse del modo siguiente:

I — Hechos y fase escrita

1. Conforme al artículo 2 de la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos 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), están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular:

«las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

El apartado 3 del artículo 4 prevé que los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen, de modo ocasional, en particular alguna de las operaciones siguientes:

«a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o parte de edificios y

de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan [...]

[...]

b) la entrega de terrenos edificables».

Conforme a la letra g) del artículo 13, los Estados miembros eximirán en especial:

«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».

Conforme a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva, los Estados miembros podrán continuar eximiendo las operaciones enumeradas en el anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro; el apartado 16 del anexo F menciona «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4».

2. Los demandantes en el asunto principal encargaron a una sociedad fiduciaria, mediante contrato de 28 de diciembre de 1982 y de 3 de febrero de 1983, la adquisición de un terreno en Mönchengladbach/Hardt a un precio de compra de 43 792 DM y la construcción de un edificio sobre dicho terreno (vivienda nº 2 del plan de división horizontal) por un coste global de 445 063 DM. Los demandantes, como copropieta-

rios, mediante contrato de 7 de febrero de 1983, adquirieron por mitad una cuota de copropiedad del 230/1 000 sobre un terreno no edificado situado en el lugar que acaba de ser indicado, al precio fijado. El consentimiento bilateral sobre la inscripción de la transmisión de la propiedad fue declarado ante el Registro de la Propiedad el 28 de agosto de 1983. La división horizontal prevista por el artículo 3 de la Wohnungseigentumsgesetz (Ley sobre la propiedad horizontal) alemana se practicó el 14 de septiembre de 1983 y fue inscrita en el Registro de la Propiedad el 29 de noviembre de 1983.

La «Bauherrengemeinschaft» (comunidad de propietarios promotores de la obra), constituida por quienes deseaban construir, bajo la forma de una sociedad civil (artículos 705 y ss. del BGB), encargó a una sociedad constructora, según contrato de ejecución de obra fechado el 26 de mayo de 1983, la edificación de la construcción destinada a vivienda, llaves en mano, con fecha tope del 31 de diciembre de 1983, y al precio firme de 679 906,54 DM, más el 13 % en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, los demandantes celebraron además personalmente los siguientes contratos:

- contrato de asistencia a la construcción (Baubetreuungsvertrag), relativo a su preparación en los aspectos económico, financiero, organizativo y técnico;
- contrato de gestión arrendaticia;
- contrato relativo a la obtención de documentos fiscales;
- contrato de fianza;
- contrato de gestión financiera.

Mediante liquidaciones tributarias fechadas el 12 de agosto de 1983, el Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, parte demandada, aplicó a cada uno de los demandantes del asunto principal, en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias, la cantidad de 2 888 DM, calculado sobre una base imponible global de 288 855 DM, para lo cual se incluyeron en la cuantía de la operación sujeta al impuesto de transmisiones todas las cantidades pagadas por los demandantes. El Finanzamt se basó para ello en la reciente jurisprudencia del Bundesfinanzhof, según la cual el contrato

de venta cuyo objeto sea un terreno y el contrato de ejecución de obra relativo a la construcción de un edificio deben ser considerados como una sola operación a efectos de la legislación sobre los impuestos de transmisión, en la medida en que la existencia de cada uno de los dos contratos parciales depende de la del otro.

El litigio de las partes ante el Finanzgericht Düsseldorf tiene por objeto saber si el impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias puede percibirse también sobre la cuantía de la operación correspondiente a la construcción del edificio.

3. El tribunal remitente opina que el litigio plantea cuestiones de interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, antes citadas. A su entender, conviene en efecto determinar, en primer lugar, si las entregas y las prestaciones efectuadas por los empresarios de la construcción, los responsables de la edificación, los fiduciarios, etc., y que se desprenden de un contrato de ejecución de obra, deben ser sometidas conforme a la Directiva al Impuesto sobre el Valor Añadido. Seguidamente, dicho tribunal estima conveniente examinar la cuestión de si es conforme con el Derecho comunitario una doble imposición de tales entregas y prestaciones, resultante de la aplicación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias y del impuesto sobre el volumen de negocios.

El Finanzgericht Düsseldorf suspendió, en consecuencia, el procedimiento y, conforme al artículo 177 del Tratado CEE, solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Componen una “entrega” única “de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que se levanten”, en el sentido de la letra g) del artículo 13 B y de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado 16 del Anexo F de la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, las entregas de bienes y las

prestaciones de servicios realizadas en el marco de un "haz" que comprende contratos de ejecución de obra y de prestaciones de servicios y un contrato de venta del terreno ("Bauherrenmodell", modelo "propietario promotor de la obra") y que se ofrece por un promotor con vistas a la construcción de un edificio, y la operación llevada a cabo con otro empresario cuyo objeto es un terreno, o bien estas entregas y prestaciones de servicios se someten, con exclusión de la operación cuyo objeto es un terreno, al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva?

- 2) En tanto en cuanto haya lugar a la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva:

¿Hay en el Derecho comunitario una prohibición de doble imposición según la cual una única e idéntica entrega de bienes o prestación de servicios no puede ser sometida además a otro impuesto sobre transacciones (en este caso, al impuesto alemán sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias)?»

4. La resolución de remisión fue registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de marzo de 1985.

De acuerdo con el artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, se presentaron alegaciones escritas por parte del Gobierno de la República Federal de Alemania, representado por los Sres. Martin Seidel y Ernst Röder en calidad de Agentes, así como por parte de la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Jürgen Grünwald, miembro del Servicio Jurídico de la Comisión, en calidad de Agente.

Tras informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal decidió iniciar la fase oral del procedimiento sin previo recibimiento a prueba.

Mediante auto de 11 de noviembre de 1985 el Tribunal, conforme al artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, decidió remitir el asunto a la Sala Quinta.

II — Observaciones escritas presentadas ante el Tribunal

1. Sobre la primera cuestión

El Gobierno federal y la Comisión están de acuerdo en que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, realizadas en el marco de un modelo de «propietario promotor de la obra», están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, y en que ni están exentas de dicho impuesto en virtud de la letra g) del artículo 13, parte B, de la Directiva, ni son susceptibles de exención —en la medida en que no se refieren a la operación que tiene por objeto el terreno— en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado 16 del Anexo F de la Directiva.

a) El *Gobierno federal* expone que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios contempladas en la petición prejudicial, realizadas por diferentes sujetos pasivos, no son «entregas» únicas «de edificios o de parte de los mismos, y del terreno sobre el que se levantan» 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 Sexta Directiva, sino que están individualmente sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de dicha Directiva.

Según ellos, la letra g) del artículo 13, parte B, no es aplicable, ya que con arreglo a esta disposición, los bienes contemplados en la letra a) del apartado 3 del artículo 4, que menciona «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», están excluidos de la exención. Al estar previstos los modelos «propietario promotor de la obra» para la realización de construcciones de nueva planta, se debe descartar una exención en virtud de dicha disposición.

El Gobierno federal expone a continuación que las prestaciones suministradas a título oneroso por las empresas o por los prestatarios de servicios en el marco del modelo «propietario promotor de la obra» tampoco pueden quedar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido durante el período transitorio de acuerdo con la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado

16 del Anexo F. Este último apartado se refiere ciertamente a las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4, es decir, a la entrega de construcciones de nueva planta junto con el terreno sobre el que se levantan. Sin embargo, no puede considerarse que las prestaciones de los constructores y de los responsables de la edificación, suministradas para la construcción de un edificio, integran, junto con la entrega del terreno por su vendedor, una única entrega de un edificio, habida cuenta de que a este respecto el apartado 1 del artículo 2 contempla individualmente las diferentes entregas y prestaciones de servicios. El Gobierno federal añade que la vinculación económica existente entre las operaciones de construcción, las operaciones realizadas por los responsables de la edificación y las operaciones que tienen por objeto los terrenos, llevadas a cabo por diferentes sujetos pasivos, no empece la valoración individual de estas operaciones, exigida por la Directiva. En efecto, la Directiva sólo permite una exención para las entregas anteriores a su primera ocupación de edificios cuando se esté en presencia de una conexión jurídica entre la entrega del edificio y la entrega del terreno en el sentido de la entrega de un terreno edificado por un sujeto pasivo. Las prestaciones de construcción y las prestaciones artesanales que son jurídicamente independientes de la transacción relativa al terreno y que son efectuadas por un sujeto pasivo distinto del vendedor del terreno no pueden ser calificadas de nuevo como operaciones aplicadas sobre el terreno. Seméjante calificación sería contraria a los principios de igualdad impositiva y de neutralidad del impuesto en el plano de la competencia, ya que tendría como consecuencia que ciertas prestaciones de construcción quedarían exentas del impuesto sobre el volumen de negocios si el propietario de la obra, en tanto que beneficiario de las prestaciones, hubiese recurrido a un conjunto de prestaciones, mientras que las prestaciones de construcción que no formasen parte de un conjunto permanecerían sometidas al impuesto. Únicamente puede concederse, pues, una exención en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el apartado 16 del Anexo F, cuando se trate de la entrega del terreno edificable.

En conclusión, el Gobierno federal propone responder a la primera cuestión de la manera siguiente:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por diferentes sujetos pasivos deben ser valoradas siempre por separado desde el punto de vista del impuesto sobre el volumen de negocios, y no pueden, en consecuencia, ser consideradas como integrantes de una única operación. El hecho de que el beneficiario de la prestación recurra, en el marco de un modelo "propietario promotor de la obra", a un conjunto de operaciones (por ejemplo, entregas por razón de contratos de ejecución de obra, prestaciones de servicios y una operación aplicada a un terreno), que sirvan para la construcción de un edificio, carece de incidencia a este respecto. Las prestaciones efectuadas por los empresarios y por los prestatarios de servicios están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva. No se benefician de la exención prevista en la letra g) del artículo 13, parte B, de la Directiva ni tampoco pueden quedar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido durante el período transitorio en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado 16 del Anexo F de la Directiva.»

b) La Comisión expone que el conjunto de actividades de entrega y de prestación agrupadas bajo el modelo «propietario promotor de la obra» queda sometido en principio al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, pero que, sin embargo, conviene verificar si no debería tenerse en cuenta alguna de las exenciones previstas por la Directiva:

A su juicio, la letra g) del artículo 13, parte B, no es aplicable en este caso, ya que excluye los bienes contemplados en la letra a) del apartado 3 del artículo 4, es decir los edificios o partes de edificios y la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, cuya entrega es «anterior a su primera ocupación» (construcciones de nueva planta) y lo mismo sucede, *mutatis mutandis*, por lo que se refiere a la exención prevista en la letra h) del artículo 13, parte B (entrega de bienes inmuebles no edificados), que excluye expresamente los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4. Sin embargo, la Comisión añade que están exentos «la concesión y negociación de crédi-

tos, así como la gestión de créditos realizada por quienes los concedieron» de la misma manera que «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» [apartados 1 y 2 de la letra d) del artículo 13, parte B]. En la medida en que el modelo «propietario promotor de la obra» esté integrado por operaciones de este tipo, quedarán en consecuencia exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Comisión recuerda que la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el apartado 16 del Anexo F, autoriza a los Estados miembros a «continuar dejando exentas» las entregas de edificios y de terrenos contempladas en el apartado 3 del artículo 4, «en las condiciones vigentes en el Estado miembro», en el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4 del artículo 28. El plazo de cinco años (desde el 1 de enero de 1978 al 31 de diciembre de 1982), inicialmente fijado por la primera frase del apartado 4 del artículo 28, terminó ciertamente, según la Comisión, antes de la realización del proyecto de construcción de referencia. Sin embargo, el período transitorio debe considerarse, en virtud de la segunda frase del apartado 4 del artículo 28, prolongado por una duración indeterminada, ya que el Consejo todavía no ha decidido sobre «la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones».

La Comisión añade que, en cualquier caso, de la formulación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 se desprende que la exención no puede aplicarse de cualquier forma, sino únicamente en las condiciones vigentes en el Estado miembro en el momento de la adopción de la Directiva. El Derecho comunitario prohíbe en especial, a su entender, toda extensión, decidida unilateralmente y *a posteriori* por los Estados miembros, de su práctica nacional en materia de exención.

A juicio de la Comisión, en la República Federal de Alemania y en el terreno que nos interesa, «las operaciones a las que les es aplicable la Grunderwerbsteuergesetz (Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias)» [letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1973] quedaron fuera del ámbito de aplicación del

impuesto sobre el volumen de negocios en el momento de la adopción de la Directiva. De acuerdo con la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, producida entre tanto en materia de impuestos sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias en los supuestos de modelos «de propietario promotor de la obra», esta exención constituyó materialmente una extensión ilegítima, ya que ciertas operaciones anteriormente no exentas, como las del constructor, las de los especialistas de la edificación, las del propietario de la obra o las del fiduciario se sustraerían al impuesto sobre el volumen de negocios, además de la operación cuyo objeto es el terreno.

En conclusión, la Comisión propone dar a la primera cuestión la siguiente respuesta:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el marco de un “haz” que comprende contratos de ejecución de obra y de prestaciones de servicios y un contrato de venta de terreno (modelo “propietario promotor de la obra”) y que es ofrecido por un promotor con vistas a la construcción de un edificio, están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE. En la medida en que operaciones del tipo de las contempladas en los apartados 1 y 2 de la letra d) del artículo 13, parte B, de la Directiva se realicen en el marco de semejante modelo de “propietario promotor de la obra”, tales operaciones quedan exentas del citado impuesto. De otro lado, los Estados miembros pueden conceder, de acuerdo con las disposiciones combinadas de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del apartado 16 del anexo F de la Directiva, exenciones en las condiciones previstas por el Derecho nacional vigente en el momento de la adopción de la Directiva.»

2. Sobre la segunda cuestión

El Gobierno federal y la Comisión están de acuerdo en que del artículo 33 de la Sexta Directiva se desprende que las disposiciones de la Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por los Estados miembros de impuestos sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias.

El Gobierno federal añade que, si bien es cierto que el legislador comunitario ha excluido en parte, mediante las exenciones previstas en el artículo 13, parte B, de la Direc-

tiva, la doble imposición de ciertas operaciones, resultante de la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios y de la de otros impuestos, también lo es que, en parte, se ha acomodado conscientemente a dicha doble imposición. A este respecto, la Sexta Directiva armonizó ciertamente las exenciones del impuesto sobre el volumen de negocios, pero no la percepción de otros impuestos.

El artículo 33 de la Directiva tampoco limita el derecho de los Estados miembros a la percepción de los impuestos de transmisiones, por lo que respecta a las operaciones relativas a construcciones de nueva planta y al terreno sobre el que éstas se levantan, que en principio deben ser objeto de imposición y que, de acuerdo con la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado 16 del Anexo F y con la letra a) del apartado 3 del artículo 4, no pueden quedar exentas más que por un período transitorio. Ciertamente es que el término del período transitorio acarrea la desaparición de la posibilidad de exención; pero ello no tiene, sin embargo, el efecto de hacer ilícita la percepción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias.

III — Respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia

En respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, con el fin de obtener precisiones complementarias sobre la legislación alemana, el Gobierno de la República Federal de Alemania enuncia lo siguiente:

1. Las autoridades fiscales alemanas seguirán sometiendo al impuesto sobre el volumen de negocios las prestaciones efectuadas en el marco de un modelo «propietario promotor de la obra» en base a un contrato de ejecución de obra relativo a la construcción de un edificio (es decir, las prestaciones de los empresarios de la construcción y de los especialistas de la edificación), incluso después de la reciente jurisprudencia del Bundesfinanzhof relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias. Las autoridades fiscales estiman que las prestaciones de los constructores y de los responsables de la edificación no están comprendidas en la exención del impuesto sobre el volumen de negocios prevista en la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz.

2. En función de la estructura del modelo «propietario promotor de la obra», la práctica

administrativa se basa, ora en la hipótesis de que los constructores y los especialistas de la edificación efectúan directamente sus prestaciones a los diferentes propietarios promotores de la obra, ora en que se las suministran a la comunidad de propietarios promotores de la obra. En el presente caso, convendría basarse en la hipótesis de que la comunidad de propietarios promotores de la obra debe ser considerada, por razón de la misión que ha confiado al constructor, como una sociedad frente a terceros («Außengesellschaft») y, por lo tanto, como beneficiaria de la prestación del constructor.

a) La prestación del constructor consiste en la entrega, llaves en mano, de una construcción destinada a vivienda realizada sobre un terreno perteneciente al propietario promotor de la obra. Esta prestación está sujeta al impuesto.

b) Cuando la comunidad de propietarios promotores de la obra es —como sucede en este caso— el beneficiario de la prestación de la construcción, hay que partir necesariamente del principio de que retransmite a su vez las viviendas terminadas a los diferentes propietarios promotores de la obra. Esta retransmisión únicamente está sometida al impuesto sobre el volumen de negocios cuando la comunidad de propietarios promotores de la obra es considerada como un empresario en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Umsatzsteuergesetz (sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva). La práctica administrativa admite, en general, la existencia de la cualidad de empresario.

c) Admitiendo que la comunidad de propietarios promotores de la obra actúa en calidad de empresario, se plantea la ulterior cuestión de si la entrega de las viviendas terminadas a los distintos propietarios promotores de la obra por parte de la comunidad de propietarios promotores de la obra está sujeta al impuesto o, por el contrario, exenta en virtud de la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz. La respuesta a esta cuestión depende de manera decisiva del objeto y de la importancia de la prestación de la comunidad de propietarios promotores de la obra (entrega de la vivienda sin el terreno sobre el que se levanta: sujeción al impuesto; entrega de un terreno edificado: exención).

d) De acuerdo con el artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz, la comunidad de propieta-

rios promotores de la obra sólo tiene derecho a la deducción del impuesto pagado con anterioridad si se admite su cualidad de empresario y si sus propias prestaciones —mediante renuncia, llegado el caso, a la exención prevista en la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la citada ley— están sujetas al impuesto.

e) Cuando la prestación efectuada por la comunidad de propietarios promotores de la obra a cada propietario de la obra está sujeta al impuesto, el propietario promotor de la obra puede deducir en concepto de impuesto pagado con anterioridad, conforme al artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz, el impuesto que de esta suerte le ha sido facturado por separado, en el caso de que sea empresario o de que utilice la vivienda para la realización de operaciones sujetas al impuesto.

El Gobierno federal estima seguidamente que cuando, en el marco de un modelo «propietario promotor de la obra», los empresarios de la construcción y los especialistas de la edificación no efectúan sus prestaciones de construcción a la comunidad de propietarios promotores de la obra, sino directamente a los propietarios promotores de la obra, tales prestaciones están igualmente sujetas al impuesto. Los propietarios promotores de la obra tienen derecho a la deducción del impuesto pagado con anterioridad en las mismas condiciones que han sido expuestas en la letra e).

3. En virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Umsatzsteuergesetz, se considera empresario a la comunidad de propietarios promotores de la obra o a los propietarios promotores de la obra (sujetos pasivos en el sentido de la Sexta Directiva) cuando ejercen de forma independiente una actividad permanente con vistas a la obtención de ingresos.

a) Esta condición se daría en toda aquella comunidad de propietarios promotores de la obra que se intercale en tanto que sociedad frente a terceros en la cadena de prestaciones entre el constructor (y los artesanos de la construcción) y el propietario promotor de la obra, siempre que se dé el carácter de permanencia.

b) Se considera empresario a un propietario promotor de la obra que alquila la vivienda de su propiedad que ha sido edificada, pero no al que la destina a uso propio.

IV. Fase oral

Los demandantes en el asunto principal, representados por su mandatario, el Sr. F. J. Müsers; el demandado en el asunto principal, representado por su mandatario, el Sr. Rembert Schwarze; la República Federal de Alemania, representada por el Sr. Jochim Sedemund, Abogado; y la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Jürgen Grünwald, miembro de su Servicio Jurídico, expusieron sus alegaciones orales en la vista de 25 de febrero de 1986.

El Gobierno federal y la Comisión desarrollaron, en esencia, las alegaciones que habían presentado en la fase escrita.

Los demandantes en el asunto principal expusieron que las entregas y las prestaciones realizadas en el marco de un modelo «propietario promotor de la obra» están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de la Sexta Directiva, salvo la operación que tiene por objeto un terreno. Según ellos, esta última operación como tal está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, y ello tanto en virtud de la Sexta Directiva, que armoniza las exenciones, como en virtud del Derecho nacional, que excluye la doble imposición de una misma operación resultante de la aplicación del impuesto de transmisión de los bienes inmuebles y del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, estiman que, para resolver el litigio, conviene trazar la frontera entre la operación que tiene por objeto un terreno, contemplada en la letra g) del artículo 13, parte B, de la Directiva, y las entregas y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

El demandado en el asunto principal presentó sobre todo alegaciones en torno a la reciente jurisprudencia del Bundesfinanzhof.

El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública el 22 de abril de 1986.

Fundamentos de Derecho

- 1 Mediante resolución de 17 de diciembre de 1984, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de marzo de 1985, el Finanzgericht Düsseldorf planteó, en virtud del artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de ciertas disposiciones de la Sexta Directiva (77/388) 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).
- 2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre los esposos, Hans-Dieter y Ute Kerrutt y el Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (Delegación de Hacienda de Mönchengladbach-Centro). El litigio tiene por objeto unas liquidaciones tributarias mediante las cuales la administración tributaria exigió a los demandantes del asunto principal un impuesto de transmisiones patrimoniales sobre una operación de construcción inmobiliaria denominada «Bauherrenmodell» (modelo «propietario promotor de la obra»).
- 3 De la resolución de remisión y de las explicaciones aportadas en el transcurso del procedimiento se deduce que la operación en cuestión fue concebida de la siguiente forma: los esposos Kerrutt, al igual que otras personas que deseaban construir, encargaron a una sociedad financiera que adquiriese para ellos un terreno edificable y que construyese en él un edificio destinado a vivienda. En ejecución de este contrato, adquirieron una cuota de copropiedad sobre un terreno no edificado; se practicó la división horizontal prevista por la Wohnungseigentumsgesetz (Ley sobre la propiedad horizontal) y dicha división se inscribió seguidamente en el Registro de la Propiedad. Por otra parte, el conjunto de copropietarios, agrupados en una sociedad civil («Bauherrengemeinschaft», comunidad de propietarios promotores de la obra), celebró un contrato de ejecución de obra con una empresa constructora con vistas a la realización del edificio. Los esposos Kerrutt, por su parte, celebraron personalmente un cierto número de contratos, a saber un contrato de asistencia a la construcción, un contrato de gestión arrendaticia, un contrato relativo a la obtención de documentos fiscales, un contrato de fianza y un contrato de gestión financiera.
- 4 Los demandantes del asunto principal se oponen a las liquidaciones tributarias controvertidas por cuanto el impuesto sobre transmisiones patrimoniales se calculó sobre una base imponible constituida por el conjunto de las diferentes operaciones, de acuerdo con la reciente jurisprudencia del Bundesfinanzhof. Conforme a dicha jurisprudencia, el contrato de venta que tiene por objeto un terreno y el contrato de ejecución de obra que tiene por objeto la construcción de un edificio deben ser considerados como una operación única a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, en tanto en cuanto la existencia de cada uno de ellos depende de la del otro. Este punto de vista ha sido rechazado por los demandantes del asunto principal, quienes mantienen, por el contrario, que únicamente la adquisición del terreno podía ser afectada por el impuesto de transmisiones, y no la construcción del edificio.

- 5 El Juez nacional considera que la solución del litigio supone una interpretación de ciertas disposiciones de la Sexta Directiva (77/388) antes citada. En efecto, en virtud de una disposición de Derecho nacional, contenida en la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), las operaciones a las que resulta aplicable la Grunderwerbsteuergesetz (Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias) están exentas del impuesto sobre el volumen de negocios. Por tal razón, la aplicación del impuesto sobre transmisiones al conjunto de las operaciones, a saber, la compra del terreno y la construcción del edificio, podría tener la consecuencia de no poder percibirse el impuesto sobre el volumen de negocios en relación con las entregas y prestaciones de los constructores, de los artesanos de la construcción y de los fiduciarios, lo que puede resultar contrario a las obligaciones dimanantes de la Sexta Directiva.
- 6 En esta perspectiva, el Finanzgericht Düsseldorf suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Componen una “entrega” única de “edificios o de parte de los mismos y del terreno sobre el que se levantan”, 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 Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el marco de un “haz” que comprende contratos de ejecución de obra y de prestaciones de servicios y un contrato de venta del terreno (“Bauherrenmodell”, modelo “propietario promotor de la obra”) y que se ofrece por un promotor con vistas a la construcción de un edificio, o bien estas entregas y prestaciones de servicios se someten, con exclusión de la operación cuyo objeto es un terreno, al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva?
- 2) En tanto en cuanto haya lugar a la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva: ¿Hay en el Derecho comunitario una prohibición de doble imposición según la cual una única e idéntica entrega de bienes o prestación de servicios no puede ser sometida, además, a otro impuesto sobre transacciones (en este caso, el impuesto alemán sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias)?»

Primera cuestión

Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta sustancialmente si las entregas de bienes y las prestaciones de servicios distintas de la entrega del terreno edificable, realizadas en el marco de un «haz» de contratos de ejecución de obra y de prestaciones de servicios encaminados a la construcción de un edificio, tal y como sucede en el «Bauherrenmodell», están sometidas al Im-

puesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, o si se benefician de las exenciones previstas para «la entrega de un edificio o de una parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que se levanta» en virtud 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 Sexta Directiva.

- 8 En relación con la primera cuestión, los demandantes del asunto principal observan que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios del tipo de las contempladas en la petición prejudicial están sometidas, en virtud de la Sexta Directiva, al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por el contrario, consideran que la operación que tiene por objeto el terreno está exenta de este impuesto, tanto en virtud de la Sexta Directiva, tendente a armonizar las exenciones, cuanto en virtud de una disposición de Derecho nacional que prohíbe la doble imposición de la misma transacción mediante el impuesto de transmisiones y mediante el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 9 El Gobierno alemán y la Comisión coinciden en mantener que esta clase de entregas de bienes y prestaciones de servicios de que aquí se trata, están sometidas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, y no es posible calificarlas como partes integrantes de una «entrega de un edificio o de una parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que se levanta» en el sentido de la letra g) del artículo 13, parte B, y del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado 16 del Anexo F de la Sexta Directiva. Por lo demás, la letra g) del artículo 13, parte B, no contempla las entregas de edificios y de la porción de terreno sobre la que se levantan, que han tenido lugar antes de su primera ocupación, es decir, las construcciones de nueva planta como las que son objeto del «Bauherrenmodell». La Comisión recuerda, por otra parte, que la disposición transitoria del apartado 3 del artículo 28 se opone a toda ampliación unilateralmente decidida por los Estados miembros, después de la adopción de la Directiva, de la práctica nacional en materia de exención.
- 10 Es evidente que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el marco de un modelo como el «Bauherrenmodell», se incluyen en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva, como queda explícito por medio de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de hecho imponible contenidas en los artículos 4, 5 y 6 de la Directiva. Están sometidas, en consecuencia, al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al apartado 1 del citado artículo 2, a no ser que resulten beneficiadas por alguno de los supuestos de exención contemplados por la Directiva. En su caso, conviene examinar si son de aplicación las reglas sobre exenciones de la letra g) del artículo 13, parte B, o de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el apartado 16 del Anexo F de la Directiva.
- 11 De acuerdo con la letra g) del artículo 13, parte B, de la Directiva, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas, «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», esto es, las que son anteriores a su primera ocupación. La letra b) del apartado 3 del artículo 28 autoriza a los Estados miembros a «continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro»; en el apartado 16 del citado anexo figuran «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4».

A título preliminar hay que destacar que estas dos reglas sobre exenciones se refieren de manera concordante al concepto de «entrega de edificios o partes de edificios y del terreno sobre el que se levanten». Su aplicabilidad a un caso como el que es objeto de litigio en el asunto principal depende, pues, de que se sepa si las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en cuestión, destinadas a la construcción de un edificio, integran, junto con la operación cuyo objeto es el terreno, una única operación inmobiliaria calificable de «entrega de un edificio [...] y del terreno sobre el que se levanta», por razón de la conexión económica del conjunto de las operaciones parciales consideradas y de su común finalidad que es la construcción de un edificio sobre el terreno adquirido.

De los propios términos de la expresión «entrega de un edificio [...] y del terreno sobre el que se levanta» se desprende que sólo puede hablarse de dicha operación única cuando las dos categorías de bienes entregados, a saber, el edificio y el terreno, sean objeto, desde el punto de vista del Derecho regulador de la compra-venta, de una única e idéntica entrega, en el sentido de que se trata de la entrega de un terreno edificado.

Esta concepción está de acuerdo con el objetivo de la Sexta Directiva. Ésta tiende, como ha subrayado el Gobierno alemán, bajo la perspectiva de una neutralidad del impuesto en el plano de la competencia, a someter individualmente al Impuesto sobre el Valor Añadido los hechos imposables diversos que no pueden reagruparse en un único hecho.

Estas consideraciones llevan a la conclusión de que, en el caso de autos, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de los constructores y de los artesanos de la construcción, realizadas en el marco de un modelo como el «Bauherrenmodell», y que constituyen hechos jurídicamente distintos de la operación cuyo objeto es el terreno, llevada a cabo con otro empresario, no pueden considerarse integradas junto con esta última operación en una unidad susceptible de ser calificada como «entrega» única «de edificios o de partes de edificios y del terreno sobre el que se levantan».

- 16 Conviene añadir que, por lo que se refiere, en primer lugar, a la exención resultante de la letra g) del artículo 13, parte B, esta disposición, en relación con la letra a) del apartado 3 del artículo 4 al que remite, somete la exención de la entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta al requisito de que dicha entrega no sea anterior a su primera ocupación, es decir, de que no se trate de construcciones de nueva planta. En la medida en que un modelo como el «Bauherrenmodell» está previsto, por definición, para la realización de construcciones de nueva planta, queda igualmente excluida, por esta razón, una exención en aplicación de dicha disposición.
- 17 Por lo que respecta, de otro lado, a la exención que pueda resultar de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el apartado 16 del anexo F, por fuerza hay que admitir que esta disposición transitoria autoriza a los Estados miembros a «continuar dejando exentas» las construcciones de nueva planta «en las condiciones vigentes en el Estado miembro». Su misma formulación se opone, sin embargo, a la introducción de nuevas exenciones o a la aplicación de exenciones existentes con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Directiva. Una ampliación, en su caso, de los impuestos sobre transmisiones, después de la entrada en vigor de la Directiva, no puede, pues, tener incidencia en la aplicación de la exención del impuesto sobre el volumen de negocios, por más que fuese llevada a cabo por la jurisprudencia.
- 18 Por todas estas razones, debe responderse a la primera cuestión que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios distintas de la entrega del terreno edificable, realizadas en el marco de un «haz» de contratos de empresa y de prestaciones de servicios encaminadas a la construcción de un edificio, tal como el «Bauherrenmodell» que es objeto de la resolución remitida, están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Segunda cuestión

- 19 La segunda cuestión está, en substancia, encaminada a saber si el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro someta una operación, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de la Sexta Directiva, también a otros impuestos sobre transmisiones y transacciones como la «Grunderwerbsteuer» del Derecho alemán.
- 20 Los demandantes del asunto principal mantienen a este respecto que el efecto útil de la Sexta Directiva, que tiende a la armonización, entre otras, de las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluye la doble imposición de una única e idéntica operación inmobiliaria que se derivaría de su sujeción a la vez a este impuesto y al impuesto sobre transmisiones patrimoniales inmobiliarias.

- 21 Por su parte, el Gobierno alemán y la Comisión estiman que la respuesta se extrae del artículo 33 de la Sexta Directiva, por el que se autoriza expresamente al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de cualquier impuesto que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y, más en particular, de derechos de registro («Grunderwerbsteuer»; léase: impuesto sobre transmisiones). Además, el Gobierno alemán hace la precisión de que, si bien la citada Directiva ha excluido, en parte, por medio de las exenciones que prevé, la doble imposición de ciertas operaciones, sin embargo admite para las restantes dicha doble imposición.
- 22 El punto de vista de la Comisión y del Gobierno alemán debe ser tomado en consideración. Los términos del artículo 33 de la Sexta Directiva indican, en efecto, sin ambigüedad que, «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 derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios». Al no contener el vigente Derecho comunitario ninguna disposición específicamente encaminada a excluir o a limitar la competencia de los Estados miembros para establecer impuestos sobre las transmisiones y transacciones distintas de los impuestos sobre el volumen de negocios, admitiendo así la existencia de regímenes impositivos concurrentes, debe concluirse que tales impuestos también pueden ser aplicados cuando, como sucede en este caso, su percepción puede conducir a una acumulación con el Impuesto sobre el Valor Añadido por una misma operación.
- 23 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que ninguna disposición del Derecho comunitario se opone a que una operación, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de la Sexta Directiva, sea también sometida por un Estado miembro a otros impuestos sobre transmisiones y transacciones, como la «Grunderwerbsteuer» del Derecho alemán, siempre y cuando dichos impuestos no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

Costas

- 4 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente planteado ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Düsseldorf, mediante resolución de 17 de diciembre de 1984, declara que:

- 1) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios distintas a la entrega del terreno edificable, realizadas en el marco de un «haz» de contratos de ejecución de obra y de prestaciones de servicios encaminadas a la construcción de un edificio, como el «Bauherrenmodell» que es objeto de la resolución de remisión, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977.
- 2) Ninguna disposición del Derecho comunitario se opone a que una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de la Sexta Directiva, sea también sometida por un Estado miembro a otros impuestos sobre transmisiones y transacciones, como la «Grunderwerbsteuer» del Derecho alemán, siempre y cuando estos últimos impuestos no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

Everling

Joliet

Due

Galmot

Kakouris

Dictada en audiencia pública en Luxemburgo, el 8 de julio de 1986.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

P. Heim

U. Everling