

Asunto C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines

y

État du grand-duché de Luxembourg

contra

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour d'appel (Luxemburgo)]

«Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte C – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho a optar por la tributación – Deducción del impuesto soportado – Obtención previa de una aprobación de la administración tributaria»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuesto sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Exenciones previstas en la Sexta Directiva – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho de opción en favor de los sujetos pasivos – Derecho a deducción supeditado a la obtención de una aprobación previa – Procedencia

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte C)

Las disposiciones del artículo 13, parte C, párrafos primero, letra a), y segundo, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, no se oponen a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad que prevén dichas disposiciones de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles adopte una normativa que supedita la deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido soportado a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria.

(véanse el apartado 30 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 9 de septiembre de 2004 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte C – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho a optar por la tributación – Deducción del impuesto soportado – Obtención previa de una aprobación de la administración tributaria»

En el asunto C-269/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE,

planteada por la Cour d'appel (Luxemburgo), mediante resolución de 18 de junio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2003, en el procedimiento entre:

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Estado del Gran Ducado de Luxemburgo

y

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, los Sres. A. Rosas y S. von Bahr (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretaria: Sra. M. Múgica Arzamendi, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la administration de l'enregistrement et des domaines y del Gobierno luxemburgués, por Me F. Kremer, avocat;
- en nombre de Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, por Me P. Kinsch, avocat;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y G. Berscheid, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de marzo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se suscitó en el marco de un litigio entre la administration de l'enregistrement et des domaines (en lo sucesivo, «administración») y el Estado del Gran Ducado de Luxemburgo, por una parte, y la sociedad Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (en lo sucesivo,

«VOK»), sociedad de responsabilidad limitada establecida en Luxemburgo (Luxemburgo), por otra, acerca del importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido por VOK en el marco del arrendamiento de un bien inmueble.

Normativa comunitaria

3 El artículo 13, partes B, letra b), y C, de la Sexta Directiva dispone:

«B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]

[...]

C. Opciones

Los Estados miembros podrá conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

[...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

Normativa nacional

4 El artículo 44, apartado 1, letra g), de la Ley de 12 de febrero de 1979 (*Mémorial* A 1979, p. 451), del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada, prevé:

«Quedarán exentos del impuesto sobre el valor añadido dentro de los límites y según los requisitos que se establezcan mediante reglamento granducal:

[...]

g) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]»

5 El artículo 45 de esta Ley prevé la posibilidad de renunciar a esta exención a condición de respetar las disposiciones del reglamento de aplicación de esta Ley.

6 El Reglamento granducal de 7 de marzo de 1980, por el que se establecen los límites y requisitos de ejercicio del derecho a optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias (*Mémorial* A 1980, p. 242; en lo sucesivo, «Reglamento granducal»), se adoptó sobre la base de la Ley de 12 de febrero de 1979. Su artículo 1 permite a los sujetos pasivos «optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias enunciadas a continuación:

[...]

b) quien, en virtud de un contrato escrito y de mutuo acuerdo, entregue en arrendamiento o alquiler a un sujeto pasivo bienes inmuebles».

7 El artículo 3, párrafo primero, del Reglamento granducal dispone:

«El derecho de opción sólo podrá ejercitarse respecto del inmueble utilizado en su totalidad o, en caso de utilización mixta, respecto de su parte preponderante por [...] el arrendatario, para el ejercicio de actividades que le autoricen a deducir el impuesto soportado».

8 A tenor del artículo 5 del Reglamento granducal:

«Quien haga uso del derecho de opción deberá presentar a la administración del registro para su aprobación una declaración de opción escrita.

En caso de entrega a título oneroso, debe obtenerse la aprobación antes de la elevación a documento público. La administración se pronunciará sobre la declaración de opción en el mes de su presentación.

En caso de arrendamiento, la aplicación del impuesto se autoriza a partir del primer día del mes siguiente a aquel en el que se ha aprobado la declaración de opción. La decisión administrativa deberá adoptarse en el plazo de un mes desde la recepción de dicha declaración.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 VOK ordenó la construcción de un inmueble de oficinas en Luxemburgo que alquiló a un gabinete de auditores de cuentas a partir del 1 de enero de 1993, fecha en que finalizó la construcción del inmueble. Desde el inicio del arrendamiento, VOK envió a dicho gabinete facturas mensuales en las que se incluía el IVA.

10 VOK ejercitó su derecho a optar por el IVA presentando a la administración una declaración de opción para su aprobación el 29 de junio de 1993. La aprobación se le concedió el 30 de junio de 1993 con efectos a partir del 1 de julio de 1993.

11 VOK presentó sus declaraciones de IVA deduciendo íntegramente el IVA que había soportado por las obras de construcción.

12 Sin embargo, en virtud del artículo 5 del Reglamento granducal, la administración denegó la deducción del 50 % del IVA soportado debido a que el arrendamiento estuvo exento de IVA durante los seis meses comprendidos entre enero y junio de 1993 al no estar cubierto por la aprobación. En consecuencia, expidió liquidaciones por las que se rectificaban de oficio las declaraciones de IVA.

13 VOK presentó una reclamación ante el director de la administración.

14 Este último adoptó una resolución en enero de 1998 con arreglo a la cual se expidieron nuevas liquidaciones complementarias en el mes de febrero siguiente. En primer lugar, consideró que el 1 de enero de 1993 constituía el inicio de la utilización del inmueble. Dado que la opción no surtió efectos hasta el 1 de julio de 1993, el arrendamiento del inmueble no estuvo sujeto al IVA durante la primera mitad del año 1993 y únicamente podía deducirse un 50 % del IVA soportado, lo que justificaba la rectificación de la declaración de 1993. En segundo lugar, estimó que el ejercicio de la opción debía implicar una segunda rectificación en 1994, a saber, que nueve décimas partes del IVA no deducible en 1993 debían rectificarse a favor de VOK. En definitiva, el 5 % del IVA soportado seguía siendo no deducible y, en consecuencia, debía ser abonado por

VOK.

15 En marzo de 1998, VOK interpuso un recurso contra la resolución del director de la administración. Mediante sentencia de 7 de noviembre de 2001, el Tribunal d'arrondissement de Luxemburgo (Luxemburgo) estimó las pretensiones de VOK descartando la aplicación del artículo 5 del Reglamento granducal y entendiendo que VOK había desarrollado una actividad sujeta al IVA a lo largo de todo el año 1993.

16 El 14 de marzo de 2002, la administración del Estado del Gran Ducado de Luxemburgo recurrió en apelación dicha sentencia.

17 Al dudar de la legalidad de un procedimiento de aprobación como el previsto por la normativa luxemburguesa a la vista de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativas al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles, examinadas a la luz del principio del derecho de deducción, la Cour d'appel, mediante resolución de 18 de junio de 2003, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Permite el artículo 13, [parte C, párrafo primero, letra a)], de la Sexta Directiva [...] que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles supedita la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención previa de una aprobación no retroactiva de la administración tributaria?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 VOK y la Comisión sostienen que las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativas al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles, no pueden interpretarse en el sentido de que permiten a los Estados miembros adoptar una normativa como la controvertida en el litigio principal, que incluye un procedimiento de aprobación previo que hace que, en ciertos casos, sea imposible deducir íntegramente el IVA soportado.

19 A este respecto, es preciso recordar que el derecho de deducción es un principio fundamental del sistema del IVA. Hay que comprobar si un procedimiento de aprobación como el adoptado por el Gran Ducado de Luxemburgo constituye una aplicación incorrecta del derecho a optar por la tributación previsto por las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, en la medida en que pueda infringir este principio.

20 De estas disposiciones se desprende que la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador a los Estados miembros como excepción a la norma general establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, según la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están en principio exentas. Por tanto, el derecho de deducción no se ejercita de manera automática en este contexto, sino únicamente si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y a condición de que los sujetos pasivos ejerzan el derecho de opción que se les ha concedido.

21 Como ya declaró el Tribunal de Justicia, los Estados miembros pueden dar, en virtud de esta facultad, a los beneficiarios de las exenciones previstas por la Directiva, la posibilidad de renunciar a la exención ya sea en todos los casos, ya sea dentro de ciertos límites, ya sea, incluso, con arreglo a determinadas modalidades. De lo anterior resulta que los Estados miembros disfrutaban de un amplio margen de apreciación en el marco de las disposiciones de las partes B y C del artículo 13 de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97, Rec. p. I-8153, apartados 16 y 17).

22 El Gran Ducado de Luxemburgo, en el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, limitó el derecho de opción a los casos en que el propio arrendatario es un sujeto pasivo que tiene derecho de deducción y supeditó el ejercicio de esta opción a un procedimiento de aprobación previa.

23 Debe considerarse que, como resulta de las conclusiones del Abogado General, este procedimiento de aprobación previa constituye una modalidad de ejercicio del derecho de opción en el sentido del artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

24 Hay que comprobar si esta modalidad permite aplicar el derecho de opción sin menoscabar indebidamente el derecho de deducción.

25 Según el Gran Ducado de Luxemburgo y la administración, el procedimiento de aprobación es necesario para permitir que la administración se cerciore de que se cumplen los requisitos legales relativos, en particular, a la condición de sujeto pasivo del arrendatario. Estos dos apelantes en el litigio principal precisan que este procedimiento contribuye a la seguridad jurídica permitiendo que el propietario arrendador se informe lo antes posible de la eventual imposibilidad de gravar un arrendamiento inmobiliario con el IVA. Añaden que el objetivo de dicho procedimiento es evitar los casos de fraude o de abuso y que no trata en absoluto de restringir el derecho de deducción.

26 A este respecto, en primer lugar debe admitirse que, cuando un Estado miembro supedita el derecho de optar por la tributación a ciertos requisitos legales, un procedimiento de aprobación previa permite cerciorarse de que se cumplen estos requisitos.

27 En segundo lugar, hay que señalar que en el litigio principal no se discute que hubiera bastado que la interesada, VOK, presentase su declaración de opción antes del inicio del arrendamiento, en la práctica antes del final de diciembre de 1992, para obtener la aprobación en ese mes y poder ejercitar plenamente su derecho de deducción, desde el comienzo del arrendamiento el 1 de enero de 1993.

28 De este modo, resulta que el objetivo de dicho procedimiento de aprobación no es menoscabar el derecho de deducción, sino que, al contrario, permite que este derecho se ejercite plenamente, a condición de respetar ciertos requisitos, en particular, la presentación de una declaración de opción y la obtención de una aprobación en unos plazos determinados.

29 La irretroactividad del procedimiento de aprobación no lo hace desproporcionado. Al contrario, puede considerarse útil para incitar a los arrendadores a presentar su declaración de opción por adelantado. En efecto, no puede excluirse que un procedimiento de aprobación de carácter retroactivo pueda producir el efecto inverso llevando a los arrendadores a presentar su declaración de opción con retraso y que, por tanto, resulte menos adecuado para garantizar la aplicación correcta del ejercicio del derecho de opción así como para alcanzar el objetivo de seguridad jurídica mencionado en el apartado 25 de la presente sentencia.

30 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que las disposiciones del artículo 13, parte C, párrafos primero, letra a), y segundo, de la Sexta Directiva, no se oponen a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles adopte una normativa que supedite la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria.

Costas

31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Las disposiciones del artículo 13, parte C, párrafos primero, letra a), y segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, no se oponen a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles adopte una normativa que supedite la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.