Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0108 - ES
Avis juridique important

|

61999J0108

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 9 de octubre de 2001. - Commissioners of Customs & Excise contra Cantor Fitzgerald International. - Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Reino Unido. - Sexta Directiva sobre el IVA - Exención del arrendamiento de bienes inmuebles - Concepto - Prestación de servicios - Subrogación a título oneroso de un tercero en un contrato de arrendamiento. - Asunto C-108/99.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-07257

Índice
Partes
Motivación de la sentencia
Decisión sobre las costas
Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención del arrendamiento de bienes inmuebles - Concepto - Pago a favor del futuro arrendatario por parte del arrendatario actual con ocasión de la cesión del contrato de arrendamiento - Exclusión

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte B, letra b)]

Índice

$$El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. Esta disposición se aplica a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario. En consecuencia, no está exenta, con arreglo al mencionado artículo 13, parte B, letra b), una prestación de servicios efectuada por una persona que no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que consiste en aceptar, a título oneroso, la cesión por parte del arrendatario de un contrato de arrendamiento de dicho bien.

(véanse los apartados 21, 24 y 34 y el fallo)

Partes

En el asunto C-108/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Commissioners of Customs & Excise

y

Cantor Fitzgerald International,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. F. Macken, Presidenta de Sala, la Sra. N. Colneric (Ponente) y los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Cantor Fitzgerald International, por el Sr. D. Goy, QC, designado por Deloitte & Touche, accountants;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. M. Ewing, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Pleming, QC, y la Sra. P. Whipple, Barrister;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y C.-D. Quassowski, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra. F. Riddy, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Cantor Fitzgerald International, representada por el Sr. D. Goy; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Pleming y la Sra. P. Whipple; del Gobierno alemán, representado por el Sr. W.-D. Plessing, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, expuestas en la vista de 16 de noviembre de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de enero de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 2 de septiembre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de marzo de 1999, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Cantor Fitzgerald International (en lo sucesivo, «CFI») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la sujeción al IVA de una prestación de servicios consistente en la asunción, por parte de CFI, a cambio de un pago, de los derechos y obligaciones derivados de un contrato de arrendamiento cedido por el arrendatario con el consentimiento del propietario.

La normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 2, que integra el título II de la Sexta Directiva, denominado «Ámbito de aplicación»:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

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

[...]»

4 Los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva, que pertenecen a su título V, denominado «Hecho imponible», disponen:

«Artículo 5

Entrega de bienes

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

[...]

Artículo 6

Prestaciones de servicios

1. Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

[...]

- en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;

[...]»

5 El artículo 13 de la Sexta Directiva regula el régimen de exenciones del IVA por lo que respecta a las operaciones en el interior del país. El artículo 13, parte B, letra b), establece:

«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 [...]»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

6 En marzo de 1986, Prudential Assurance Co. Ltd (en lo sucesivo, «propietario») arrendó a Wako International (Europe) Ltd (en lo sucesivo «Wako»), por un período de 15 años, la cuarta planta de un inmueble situado en Londres. De conformidad con el contrato, Wako se comprometió a no subarrendar el bien ni ceder el contrato sin el consentimiento del propietario.

7 En 1993, Wako y CFI acordaron, con el consentimiento del propietario, la cesión del contrato de arrendamiento a CFI. Con arreglo a este contrato, CFI, que se convertía en el nuevo arrendatario, se comprometía a cumplir las obligaciones que incumbían a Wako en virtud del contrato de arrendamiento y a indemnizar a ésta por cualquier pérdida o deuda derivada del arrendamiento. Como contraprestación por la subrogación de CFI en el contrato de arrendamiento, Wako se comprometió a pagar a esta última la suma de 1,5 millones de GBP.

8 CFI declaró un importe de 1,5 millones de GBP a efectos del IVA, operación que aprobaron los Commissioners mediante resolución de 30 de julio de 1996. CFI interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Mediante sentencia de 6 de agosto de 1997, este órgano jurisdiccional estimó el recurso y declaró que la operación de que se

trataba estaba exenta del IVA.

9 Los Commissioners apelaron esta sentencia ante la High Court.

10 A la luz de la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), este órgano jurisdiccional duda que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, deba interpretarse en el sentido de que la prestación de servicios realizada por CFI quede exenta. Se inclina por una norma simple en virtud de la cual un pago sólo estaría exento si se efectuara como contraprestación por la constitución o concesión de un derecho sobre un inmueble. Esta solución se acomodaría a los hechos del asunto Lubbock Fine, pero el Tribunal de Justicia no se pronunció en este sentido.

11 En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«A la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-63/92, Lubbock Fine, ¿está exenta del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva una prestación de servicios efectuada por una persona (en lo sucesivo, "persona") que no tiene título alguno sobre un bien inmueble, cuando esta persona acepta la cesión de un contrato de arrendamiento de dicho bien inmueble realizada por un arrendatario, y éste paga como contraprestación una suma de dinero a la persona a la que se cede el arrendamiento del bien inmueble?»

Sobre la cuestión prejudicial

Alegaciones formuladas en las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

12 CFI considera que con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, están exentos del IVA no sólo el arrendamiento inicial de un bien inmueble, sino también todas las operaciones posteriores fundadas sobre este arrendamiento o que le son accesorias. Éste es el principio que enunció el Tribunal de Justicia en la sentencia Lubbock Fine, antes citada. Así pues, en virtud de esta sentencia, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, se aplica a las modificaciones relativas al contrato de arrendamiento. Esta modificación de la relación contractual existe en el litigio principal.

13 Además, según CFI, la exención del IVA se habría aplicado de forma incontrovertida si CFI hubiera efectuado un pago a Wako como contraprestación por la cesión del arrendamiento. No obstante, el hecho de que el pago lo efectuara el cedente o el cesionario del arrendamiento sólo refleja las condiciones del contrato y no justifica un trato diferente de la operación de cesión del arrendamiento por lo que respecta al IVA.

14 Los Gobiernos del Reino Unido y alemán sostienen que la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva supone que el prestador de servicios tiene en relación con el bien objeto del arrendamiento unos derechos de disfrute que transmite a título oneroso a la otra parte. No sucede así en el asunto principal. Además, a diferencia del asunto que dio origen a la sentencia Lubbock Fine, antes citada, el prestador en el asunto principal -a saber, CFI- no es parte en un contrato de arrendamiento modificado por los contratantes. En consecuencia, la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, no es aplicable en el asunto principal.

15 La Comisión afirmó, en sus observaciones escritas, que el legislador comunitario, al establecer una diferencia tan clara entre los términos generales empleados en el artículo 13, parte B, letras a) y d), de la Sexta Directiva, y la formulación específica utilizada en la misma disposición, letra b), quiso limitar la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), únicamente a las prestaciones entre

propietario y arrendatario por las cuales uno cede al otro, por cualquier medio, el derecho de disfrute de un bien inmueble. La sentencia Lubbock Fine, antes citada, confirma este enfoque. La afirmación del Tribunal de Justicia, en el apartado 9 de esta sentencia, según la cual, en la medida en que el alquiler de un bien inmueble está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, una modificación de este contrato debe considerarse asimismo incluida en el ámbito de dicha disposición, ha de entenderse a la luz del contexto específico del asunto Lubbock Fine, antes citado. La Comisión ha subrayado que, en este asunto, la operación era una prestación de servicios efectuada por el arrendatario en favor del propietario, que consistía en la renuncia por parte del arrendatario a su derecho a ocupar el bien arrendado, a cambio de una compensación pagada por el propietario.

16 En la vista, la Comisión cambió de parecer y adujo que, a menos que haya una prestación de servicios clara e identificable, es preferible considerar el pago de que se trata como una evaluación del precio del arrendamiento entre cedente y cesionario. Asimismo, el principio de neutralidad fiscal exige que la operación de que se trata quede exenta. En efecto, según la Comisión, Wako habría podido eludir el desembolso de una renta demasiado elevada pagando al propietario para que éste redujera la renta que el nuevo arrendatario, CFI, ha de satisfacer. Igualmente, Wako habría podido subarrendar el inmueble a CFI y pagar al propietario la diferencia entre el importe de la renta calculada en función del valor de mercado y la renta prevista en el contrato de arrendamiento original. Estos dos supuestos, que en términos económicos habrían sido equivalentes a la cesión del arrendamiento finalmente elegida por Wako, habrían estado claramente exentos. Por esta razón, la cesión del arrendamiento debería quedar igualmente exenta, conforme al principio de neutralidad fiscal.

Apreciación del Tribunal de Justicia

17 Procede recordar que, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. Por ello es preciso, en todos los casos, examinar qué parte ha entregado el bien o prestado el servicio y qué parte ha pagado la contraprestación. En efecto, están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios y no los pagos efectuados como contraprestación de éstas.

18 Por tanto, contrariamente a lo que sostiene CFI, no resulta indiferente en un supuesto como el del asunto principal determinar quién efectúa el pago en favor del otro, si el cedente o el cesionario, y quién realiza la prestación de servicios.

19 Así pues, debe examinarse si una prestación de servicios como la que CFI ha realizado en favor de Wako, a cambio del pago de una cantidad de dinero, es imponible o si, con carácter excepcional, está exenta conforme al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

20 Como expuso el órgano jurisdiccional remitente, la prestación de que se trata en el asunto principal consiste en que un futuro arrendatario, en calidad de prestador de servicios, acepta la cesión del arrendamiento de un inmueble por parte de un arrendador, en calidad de beneficiario. Por tanto, en el asunto principal existe, contrariamente a la apreciación de la Comisión, una prestación de servicios identificable comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva en virtud del artículo 2, apartado 1, de ésta, y es, por tanto, imponible, a menos que exista una exención prevista por una disposición específica de dicha Directiva. En consecuencia, procede examinar si a esta prestación de servicios le resulta aplicable el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

21 El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado (véanse en este sentido las sentencias de 12 de septiembre

de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartados 52 a 57; Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6335, apartados 64 a 69, y de 4 de octubre de 2001, Goed Wonen, C-326/99, Rec. p. I-0000, apartado 55).

22 La prestación de que se trata en el asunto principal no satisface estos requisitos.

23 Al contrario, el nuevo arrendatario, CFI, es quien, al aceptar asumir los derechos y obligaciones derivados de un contrato de arrendamiento existente, prestó un servicio al antiguo arrendatario, Wako. Wako no efectuó ninguna prestación de servicios en favor de CFI, sino que pagó la contrapartida en dinero de la prestación realizada por CFI, contrapartida que, como tal, no está sometida al IVA. Únicamente el propietario efectuó una prestación de servicios en favor de CFI, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, a saber, el derecho a ocupar su inmueble a cambio del pago de la renta.

24 Contrariamente a lo que sostiene CFI, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, se aplica a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

25 En efecto, la interpretación amplia que defiende CFI se opone a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, conforme a la cual los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva, y en particular los términos «alquiler de bienes inmuebles», se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 13; de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Rec. p. I-2341, apartado 19; de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 20, y de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 12).

26 Esta conclusión no se ve alterada por la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, que el Tribunal de Justicia ofreció en la sentencia Lubbock Fine, antes citada.

27 Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en esta sentencia que el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a quien le hubiere cedido los derechos de que es titular está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» empleado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

28 No obstante, es preciso subrayar que dicha sentencia fue dictada en relación con un arrendatario que había devuelto la posesión del bien inmueble arrendado al propietario y, por tanto, a efectos fiscales, había restituido el derecho a ocuparlo al renunciar a este derecho. Por esta razón, el Tribunal de Justicia estimó, en los apartados 9 y 12 de la mencionada sentencia, que la renuncia del arrendatario a la prestación de servicios realizada por el propietario, que es una modificación del contrato de arrendamiento, debe estar exenta cuando la propia prestación lo esté.

29 Por tanto, la sentencia Lubbock Fine, antes citada, fue dictada en relación con circunstancias de hecho y de Derecho completamente distintas a las del asunto principal y, en consecuencia, CFI no puede invocarla eficazmente en apoyo de sus alegaciones.

30 Además, contrariamente a lo que la Comisión sostuvo en la vista, el principio de neutralidad fiscal, que debe respetarse al interpretar la Sexta Directiva, no exige una interpretación amplia del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, según la cual una operación como la efectuada por CFI esté comprendida en el concepto de arrendamiento de un bien inmueble.

31 Es cierto que Wako podría haber seguido siendo el arrendatario y subarrendar el inmueble a CFI a un precio menos elevado que el que él debía pagar al propietario, o que podría haber pagado una compensación al propietario con el fin de que éste aceptara la resolución anticipada del contrato de arrendamiento. En estos dos supuestos, el efecto económico habría sido análogo al de la operación de que se trata en el asunto principal, sin que los interesados tuvieran que pagar el IVA.

32 Sin embargo, esta circunstancia no justifica la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, en el sentido de que resulta aplicable igualmente a una prestación de servicios que no supone la cesión de un derecho de ocupación de un inmueble.

33 Semejante postura sería contraria a los objetivos del sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva. A este respecto, procede recordar que, para facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA debe tomarse en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24). Un sujeto pasivo que, para la consecución de un determinado objetivo económico, puede optar entre operaciones exentas y operaciones imponibles debe, por tanto, en su propio interés, tomar normalmente su decisión teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA (véase, en este sentido, la sentencia BLP Group, antes citada, apartados 25 y 26). El principio de neutralidad fiscal no implica que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra.

34 En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial que no está exenta con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de servicios efectuada por una persona que no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que consiste en aceptar, a título oneroso, la cesión por parte del arrendatario de un contrato de arrendamiento de dicho bien.

Decisión sobre las costas

Costas

35 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido y alemán, así como por 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 promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) mediante resolución de 2 de septiembre de 1998, declara:

No está exenta con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), 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, una prestación de servicios efectuada por una persona que no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que consiste en aceptar, a título oneroso, la cesión por parte del arrendatario de un contrato de arrendamiento de dicho bien.