

|

## 61998C0012

Conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas el 18 de marzo de 1999. - Miguel Amengual Far contra Juan Amengual Far. - Petición de decisión prejudicial: Audiencia Provincial de Palma de Mallorca - España. - Sexta Directiva IVA - Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles - Exenciones. - Asunto C-12/98.

*Recopilación de Jurisprudencia 2000 página I-00527*

### Conclusiones del abogado general

*1 Mediante la presente petición de decisión prejudicial, la Audiencia Provincial de Mallorca solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si la normativa española, al sujetar, con carácter general, al Impuesto Sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), los arrendamientos y alquileres de bienes inmuebles en los que se ejercen actividades comerciales, ha adaptado correctamente su Derecho interno a lo dispuesto en 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). (1)*

*La normativa comunitaria*

*2 La Sexta Directiva introdujo en el Título X (artículos 13 a 16) un régimen de exenciones en virtud del cual algunas operaciones no dan lugar al nacimiento de la deuda tributaria y no permiten la deducción del IVA soportado. Entre los supuestos de exención figura, en particular, el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. A tenor del artículo 13, parte B, objeto de la remisión prejudicial:*

*«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:*

*a) [...]*

*b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:*

*1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;*

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
4. los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

[...]»

#### *La normativa nacional*

3 En el ordenamiento jurídico español, el IVA aparece regulado en la actualidad en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que sustituyó a la precedente Ley 20/1985, de 2 de agosto. El apartado 2 del artículo 11 de la Ley 37/1992 sujeta al pago del impuesto todos los arrendamientos, con o sin opción de compra. La letra a) del apartado 23 del artículo 20 prevé exenciones a favor de los arrendamientos que tengan por objeto «los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas». (2) No están exentos, pues, los arrendamientos de locales comerciales.

#### *Antecedentes de hecho*

4 El litigio principal, del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, la Audiencia Provincial, versa sobre la resolución, por retraso en el pago de la renta, del contrato con arreglo al cual el Sr. Miguel Amengual Far cedió en arrendamiento al Sr. Juan Amengual Far, hermano suyo, locales comerciales. En el momento de la celebración del contrato -estipulado, por otra parte, de forma verbal- las partes no habían convenido expresamente si la renta debía incluir el IVA, que debe ser pagado por el arrendador con arreglo a las normas tributarias españolas. Del auto de remisión se desprende que el arrendatario había considerado en un primer momento que no. El Sr. Juan Amengual Far había hecho un primer ofrecimiento de pago que no incluía el IVA; el arrendador no aceptó la oferta y presentó demanda de desahucio por retraso en el pago de la renta ante el Juzgado de Primera Instancia de Inca. En el curso del proceso el arrendatario reiteró su ofrecimiento, procediendo incluso a la consignación judicial de las rentas reclamadas, siempre sin incluir el IVA. En un segundo momento, sin embargo, remitió también a su hermano el importe adeudado en concepto de IVA. En consideración a los reiterados ofrecimientos de pago y a los pagos efectuados, aunque fueran extemporáneos, se desestimó en primera instancia la pretensión resultoria. El arrendador interpuso entonces recurso de apelación ante la Audiencia Provincial alegando, entre otros motivos, el hecho de que el arrendatario debería haber pagado por adelantado la renta mensual, incluido IVA. Por su parte, el demandado negó el derecho del arrendador a exigirle el pago del IVA, no requerido expresamente en el momento de la celebración del contrato y, en cualquier caso, hasta el pago a la Hacienda Pública.

Pues bien, en el ordenamiento jurídico español, los tributos eventualmente adeudados a Hacienda forman parte integrante de la renta, por lo que su impago constituye una causa de resolución automática, sin que sea preciso un requerimiento especial. En consecuencia, la Audiencia Provincial considera que debe determinarse previamente si se adeuda efectivamente el IVA por el arrendamiento de referencia: se contempla la posibilidad de que la Ley española, que prevé con carácter general el pago del IVA respecto a todos los arrendamientos de local de negocio, no sea conforme al artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva que, según el Juez a quo, contiene una regla general de exención a favor de los arrendamientos de bienes inmuebles.

## *Las cuestiones prejudiciales*

*5 La Audiencia Provincial de Mallorca planteó, en consecuencia, al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:*

*«1) Si la Ley española del IVA ha traspuesto debidamente el artículo 13 B de la Directiva 77/388/CEE, al someter al impuesto a todo arrendamiento de bien inmueble en que se realice una actividad económica.*

*2) De entenderse que el artículo 13 B de la Directiva 77/388/CEE no ha sido correctamente traspuesto se plantea al Tribunal la cuestión de si dicho precepto comunitario, en cuanto establece la regla general de exención del IVA de los arrendamientos de inmuebles, es directamente aplicable.»*

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

*6 Mediante la primera cuestión se pretende dilucidar si la normativa española de adaptación del Derecho interno a la Directiva, que somete al impuesto a todo arrendamiento de bienes inmuebles en que se realice una actividad económica, ha dado debido cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva. Dicha norma exime el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, salvo supuestos específicos -relativos a arrendamientos del sector hotelero, de espacios para el estacionamiento de vehículos, de herramientas y maquinaria de instalación fija y a alquileres de cajas de seguridad- confirmando, asimismo, a los Estados miembros la facultad de «ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos».*

*7 El Gobierno español, que interviene en apoyo de la conformidad con la Directiva de las normas de adaptación del Derecho interno, señala que la duda interpretativa viene determinada, en realidad, por un error de transcripción contenido en la versión española del último párrafo del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, formulado en los siguientes términos: «Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos.» La disposición parece excluir, por tanto, la facultad de los Estados miembros de establecer límites al ámbito de aplicación de las exenciones. Sin embargo, de la comprobación con las demás versiones lingüísticas se desprende claramente que dicha versión no es correcta. (3) Además, como señala el Agente del Gobierno español, una disposición dirigida a ampliar el ámbito de aplicación de una regla general carecería de sentido. La Directiva permite en realidad que los Estados miembros prevean excepciones adicionales a los supuestos de exención.*

*Dicha precisión resulta oportuna, pero no elimina la duda interpretativa. El Juez remitente parte, en efecto, de la idea de que la normativa comunitaria permite a los Estados miembros, como precisa la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, establecer excepciones adicionales respecto a las expresamente previstas en el artículo 13, parte B. Señala, sin embargo, que con arreglo a la normativa tributaria española, la sujeción al IVA de los arrendamientos de locales comerciales resulta de la aplicación de una regla general, no de una excepción a la norma general de exclusión establecida en la Directiva.*

*8 Procede, pues, verificar si la normativa española respeta la relación entre regla (de exención) y excepción establecida por el Consejo en materia de arrendamiento de bienes inmuebles. La Comisión considera acertadas, en lo esencial, las opciones seguidas por el legislador español. Señala, en particular, que la sujeción general al IVA de los arrendamientos de locales comerciales es acorde con la generalidad que caracteriza al IVA, impuesto que recae sobre todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y cuya aplicación está prevista en principio respecto a todas las fases del proceso productivo. De la aplicación general depende, asimismo, la posibilidad de que el sujeto pasivo recupere el impuesto pagado sobre las adquisiciones. (4) Como ya señalaba el Abogado General Sr. Darmon en el asunto Lubbock Fine, un sistema de Impuesto*

sobre el Valor Añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el Impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, así como a la prestación de servicios. (5) Por esa razón, las exenciones, que constituyen excepciones a la regla general de tributación, han de interpretarse restrictivamente. (6) Dicho criterio ha sido seguido constantemente por la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia. (7) Dentro de la misma óptica, en consecuencia, la facultad de los Estados de establecer excepciones a las exenciones recogidas en la Directiva ha de entenderse en sentido amplio; así lo ha confirmado recientemente también la sentencia Blasi. (8)

9 En realidad, no sólo el tenor literal de las disposiciones de referencia, sino, además, todo el sistema de la Directiva confieren a los Estados un amplio margen en la apreciación de la realidad económica. Significativo, en particular, es el hecho de que, si bien el artículo 13, parte B, ubica con carácter general los arrendamientos de bienes inmuebles entre las operaciones exentas, el artículo 13, parte C, permite, sin embargo, a los Estados miembros conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición en los casos de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. (9) Resulta oportuno hacer aquí una observación. Aun cuando la facultad de que los Estados miembros establezcan excepciones a los supuestos de exención recogidos en la Directiva debe entenderse en sentido amplio, en el presente caso, a diferencia de los planteados anteriormente al Tribunal de Justicia, no se trata de analizar un supuesto específico, con el fin de apreciar si puede estar comprendido en la cláusula general de exención o en los casos de excepción; se debe apreciar, en cambio, si puede estar o no sujeta al IVA la categoría general de los arrendamientos de locales comerciales. A mi juicio, es preciso examinar la compatibilidad de las opciones seguidas por el legislador español, no sólo con los principios de generalidad y neutralidad del impuesto, sino también con la lógica seguida por el Consejo al prever y regular los casos de exención. La Directiva va destinada, en efecto, a ser aplicada de manera uniforme en toda la Comunidad, y ha intentado establecer a tal efecto un sistema armonizado de exenciones. (10) No comparto, pues, la opinión expresada por el Agente del Reino de España cuando afirma que la Directiva faculta a los Estados para establecer excepciones a la exención relativa a los arrendamientos de bienes inmuebles sin límite alguno, excepto el de que no resulte irrisorio el ámbito de aplicación de las exenciones. Más que recurrir a criterios cuantitativos, procede examinar si se dan los parámetros en función de los cuales el Consejo ha definido los supuestos de exención. Como ha señalado el Abogado General Sr. Jacobs en el asunto Blasi, la imposición del IVA no encuentra justificación en general con respecto al arrendamiento de bienes inmuebles que, según ha precisado, «suele ser una actividad relativamente pasiva, que no entraña un valor añadido significativo». El Sr. Jacobs señalaba en aquel asunto que la característica común de las operaciones exceptuadas, con arreglo a los números 1 a 4 del artículo 13, parte B, de la exención está en que «implican una explotación más activa del bien inmueble que justifica que, además del impuesto exigido por su venta inicial, continúe tributando». (11)

10 Me refiero de nuevo a la normativa nacional examinada. El impuesto recae sobre una operación incluida efectivamente dentro de un proceso de producción activo, según el razonamiento del Sr. Jacobs. Al ejercitar la facultad prevista en el artículo 13, parte B, de establecer excepciones adicionales al ámbito de aplicación de la exención relativa al arrendamiento de bienes inmuebles, el legislador español ha sujetado, pues, legítimamente al impuesto arrendamientos de locales destinados, en el marco del ejercicio de actividades comerciales, a operaciones imponibles.

*Sobre la segunda cuestión prejudicial*

11 Dada la respuesta que he propuesto para la primera cuestión, no procede responder a la segunda. Me limito a resaltar que, aun cuando la normativa española fuese incompatible con la Directiva, según conocida y consolidada jurisprudencia de este Tribunal, un particular no podría invocar frente a otro particular la norma de la Directiva respecto de la cual no se haya efectuado la

correcta adaptación del ordenamiento jurídico nacional. (12)

## Conclusión

12 A la luz de las consideraciones precedentes, propongo, pues, al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a las cuestiones planteadas por la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca (Sección Tercera):

«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, permite a los Estados miembros ampliar el ámbito de aplicación de las excepciones a las exenciones a supuestos no previstos, entre los cuales pueden estar comprendidos, como en el presente caso, los arrendamientos de bienes inmuebles destinados al ejercicio de actividades económicas.»

(1) - DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

(2) - La propia norma prevé, por otra parte, una serie de supuestos a los que no se aplica la exención.

(3) - Por ejemplo, el texto italiano es del siguiente tenor: «Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione»; según la versión francesa «Les Etats membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération»; la versión alemana dice: «Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen»; según la inglesa, por último, «Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption».

(4) - El sujeto pasivo recupera, en efecto, el impuesto pagado sobre las adquisiciones obteniendo un crédito frente al Estado, y recupera el impuesto adeudado al Estado merced al derecho de repercusión frente a quien adquiera sus bienes y servicios. La exención beneficia, por tanto, únicamente al consumidor final que adquiera el bien o servicio a un costo que no incluya el IVA; aquélla puede incluso ser desventajosa para el sujeto pasivo que efectúe operaciones activas exentas, por cuanto la realización de operaciones exentas lleva aparejadas restricciones del derecho a deducción del IVA que grava las adquisiciones. Véase Tesouro, F.: *Istituzioni di diritto tributario*, Milán, 1995, p. 211.

(5) - Véanse los puntos 13 y 15 de las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia de 15 de diciembre de 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92, Rec. p. I-6665).

(6) - Como afirma el Sr. Darmon «las exenciones deben interpretarse estrictamente tanto más cuanto pueden romper la cadena de las deducciones entre sujetos pasivos y ocasionar una carga tributaria debido a la imposibilidad, derivada de dicha ruptura, de deducir un impuesto soportado». Véanse las conclusiones, antes citadas, en la sentencia *Lubbock Fine*, punto 20.

(7) - En la sentencia de 11 de julio de 1985, *Comisión/Alemania* (107/84, Rec. p. 2655), apartado 20, el Tribunal de Justicia interpreta de manera estrictamente literal la letra a) del apartado 1 del artículo 13, parte A, excluyendo que tal disposición incluya las prestaciones de los servicios públicos de correos. La exigencia de realizar una interpretación estricta aparece recogida con carácter general en la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13; véase, también, la sentencia de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Rec. p. I-2561), apartado 19.

(8) - Sentencia de 12 de febrero de 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481), apartado 18, se consideran impositivas prestaciones de alojamiento de corta duración a personas distintas de los amigos o familiares, en concepto de prestaciones de alojamiento. Véase, también, la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763), los garajes cerrados están comprendidos dentro del concepto de «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos», excepción a la regla de exención establecida en el número 2 de la letra b) del artículo 13, parte B.

(9) - Como se afirma en el apartado 17 de la sentencia, de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97, aún no publicada en la Recopilación), «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. En efecto, les compete valorar si conviene o no establecer el derecho de opción, según lo que consideren oportuno en función del contexto existente en su país en un momento dado».

Además, considerando un aspecto distinto, el Consejo ha previsto una amplia posibilidad de establecer excepciones a las disposiciones establecidas en el artículo 10 por lo que se refiere al momento en que resulte exigible el impuesto. Véase la sentencia de 26 de octubre de 1995, Italitica (C-144/94, Rec. p. I-3653), apartado 15.

(10) - Como puede leerse en el considerando undécimo de la Directiva, se ha considerado oportuno «establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros».

(11) - Conclusiones de 25 de septiembre de 1997, en la sentencia Blasi, antes citada, apartados 15 y 16.

(12) - Véanse, en particular, la sentencia de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723), apartado 48, y, como más reciente, la sentencia de 4 de diciembre de 1997, Daihatsu Deutschland (C-97/96, Rec. p. I-6843), apartado 24.