

61998C0409

Conclusiones acumuladas del Abogado General Tizzano presentadas el 23 de enero de 2001. - Commissioners of Customs & Excise contra Mirror Group plc. - Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Reino Unido. - Asunto C-409/98. - 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. - Asunto C-108/99. - IVA - Sexta Directiva - Exenciones - Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles - Concepto.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-07175

Conclusiones del abogado general

1. Mediante dos resoluciones de 15 de octubre y de 2 de septiembre de 1998, respectivamente, la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division, Divisional Court (en lo sucesivo, «High Court»), planteó al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales, en un caso, y una, en el otro, todas ellas relativas a la interpretación del artículo 13 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Más en concreto, el órgano jurisdiccional remitente solicita, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia pronunciada en el asunto Lubbock Fine (en lo sucesivo, «Lubbock Fine»), la interpretación del concepto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» que figura en la parte B, letra b), del mencionado artículo, para establecer si determinadas operaciones contractuales sometidas a su examen están incluidas en dicho concepto y, por lo tanto, pueden acogerse a la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») prevista al respecto por dicha disposición.

Normativa comunitaria pertinente

2. El artículo 13 de la Sexta Directiva regula el régimen de exenciones del impuesto sobre el valor añadido. En su parte B, entre otras cosas, se establece que:

«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 [...].»

Hechos y cuestiones prejudiciales del asunto C-409/98, Mirror Group

3. En el año 1993, la sociedad Mirror Group Newspapers Plc (en lo sucesivo, «Mirror Group»), que opera en el sector editorial, manifestó su interés en arrendar locales en Londres para poder transferir a ellos su actividad. Es oportuno señalar que, dado su prestigio, fue considerada «arrendatario privilegiado», lo que le dio la posibilidad de obtener condiciones de arrendamiento particularmente favorables. En este contexto, el 20 de junio de 1993 Mirror Group y Olympia & York Canary Wharf Ltd, en suspensión de pagos (en lo sucesivo, «O & Y»), celebraron una serie de acuerdos contenidos en tres documentos. Dichos documentos incluyen:

- un acuerdo principal relativo al arrendamiento de cinco plantas (20a a 24a) de un edificio situado en Londres;

- un contrato de arrendamiento relativo a las cinco plantas, y

- un contrato por el que se otorgaba a Mirror Group una opción, que debía ejercitarse en un plazo de seis meses, para el arrendamiento de entre una y cuatro plantas más del mismo edificio, así como -si la opción no se ejercitaba respecto a más de dos plantas- una segunda opción para el arrendamiento de otras dos plantas, que debía ejercitarse en un plazo de dieciocho meses.

4. En el artículo 13, apartado 1, del acuerdo principal se estipuló que, a más tardar el 2 de julio de 1993, O & Y pagaría a Mirror Group, arrendatario privilegiado, un «incentivo» de aproximadamente 12 millones de GBP (IVA excluido) para aceptar el arrendamiento, según las siguientes condiciones de pago.

a) Alrededor de 6,5 millones de GBP (IVA excluido), considerados como incentivo para el arrendamiento de las cinco plantas ya individualizadas, que debían ingresarse en una «cuenta bloqueada» (Escrow Account). Dicha suma se pondría a disposición de Mirror Group en varios pagos, conforme fuera venciendo el derecho de resolución del contrato de arrendamiento por parte de Mirror Group. En efecto, con arreglo al acuerdo principal, Mirror Group tenía hasta el 20 de agosto de 1993, un derecho absoluto de resolución del contrato, pero el ejercicio de este derecho implicaba el reembolso íntegro del incentivo. A continuación, y hasta el 20 de diciembre de 1993, sólo tenía derecho a resolver el contrato si no se cumplían determinadas condiciones. También en este segundo caso debía reembolsarse totalmente el incentivo, sin perjuicio del derecho de Mirror Group a deducir los gastos ya realizados para el acondicionamiento de las instalaciones y la mudanza.

b) Alrededor de 5,5 millones de GBP (IVA excluido), considerados como un incentivo relativo a la opción, debían pagarse inmediatamente a Mirror Group, quien estaba obligada a depositarlos de inmediato en otra «Escrow Account» en concepto de fianza. La suma sería reembolsada por Mirror Group en el momento en que ejercitara la opción, en proporción a la superficie efectivamente arrendada. En realidad, Mirror Group ejercitó su opción sobre otras tres plantas y, por tanto, pudo conservar la totalidad de la suma indicada, salvo los 1,4 millones (más IVA) reembolsados a O & Y por no haber ejercitado la opción sobre la cuarta planta.

c) Por último, el IVA, que ascendía aproximadamente a 2 millones de GBP, debía ingresarse en una tercera «Escrow Account» hasta el pago del IVA al Mirror Group el 26 de julio de 1993.

5. El arrendamiento de las cinco plantas tenía una duración de veinticinco años, cinco de ellos sin devengo de renta y los veinte restantes con una renta inferior a la del mercado. Para las otras plantas, la renta debía ser sustancialmente igual a la de las primeras cinco plantas. Por su parte, Mirror Group se comprometía a asumir la condición de arrendatario y las consiguientes obligaciones, así como a equipar a sus expensas las cinco plantas y, con la ayuda financiera parcial de O & Y, las demás plantas. Mirror Group invirtió en este acondicionamiento alrededor de

7,2 y 4,4 millones de GBP respectivamente.

6. Invocando la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva para el «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles», Mirror Group solicitó el reembolso de alrededor de 2 millones de GBP pagados en concepto de IVA sobre los 12 millones de GBP del incentivo. Mediante resolución de 1 de enero de 1997 los Commissioners of Customs & Excise (administración de impuestos indirectos; en lo sucesivo, «administración tributaria») desestimaron la solicitud. En consecuencia, Mirror Group interpuso un recurso ante el London VAT and Duties Tribunal (Tribunal competente en materia del impuesto sobre el valor añadido de Londres; en lo sucesivo, «Tribunal»).

7. Mediante sentencia de 3 de abril de 1998, dicho Tribunal reconoció la exención con respecto al pago del incentivo de 6,5 millones de GBP relativo al arrendamiento. En efecto, en su opinión, aunque en este caso se había producido una situación diferente del esquema clásico del arrendamiento, puesto que la prestación había sido efectuada por el propietario y por el arrendatario, el artículo 13, parte B, letra b), debía considerarse igualmente aplicable a la luz de la citada sentencia Lubbock Fine, que permite también calificar de arrendamiento en el sentido de este artículo la situación descrita. Por el contrario, a juicio del Tribunal, no podía eximirse del IVA la suma de 5,5 millones de GBP prevista en concepto de incentivo para la opción. En efecto, dicha suma representaba la contraprestación a una prestación de servicios distinta, relativa únicamente a las opciones y que, por tanto, no estaba directamente relacionada con el arrendamiento.

8. Tanto Mirror Group como la administración tributaria interpusieron recursos de apelación contra la sentencia del Tribunal ante la High Court. No obstante, en el curso del procedimiento se suscitaron dudas sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b) de la Sexta Directiva, especialmente a la luz de la sentencia Lubbock Fine. Fundamentalmente, según la High Court de dicha sentencia no se deducían claramente los criterios interpretativos seguidos para definir el alcance de la disposición de que se trata y, por consiguiente, no podían obtenerse indicaciones seguras para la solución del caso que se le había sometido. En consecuencia, mediante resolución de 15 de octubre de 1998, la High Court planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones siguientes:

«1) 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 Directiva 77/388/CEE del Consejo una prestación efectuada por una persona (en lo sucesivo, "persona") que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con un propietario y/o acepta la concesión de un arrendamiento por el propietario a cambio de una suma de dinero pagada por este último?

2) 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 Directiva 77/388/CEE del Consejo una prestación efectuada por una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona:

a) celebra un contrato de opción en relación con los arrendamientos de dicho inmueble a cambio de una suma de dinero pagada a la persona, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción, y/o

b) posteriormente, ejerce las opciones en virtud del contrato de opción y acepta la concesión de arrendamientos del inmueble a cambio de la liberación en su favor de los fondos depositados en la cuenta especial?»

Hechos y cuestión prejudicial en el asunto C-108/99, Cantor

9. El 25 de marzo de 1986, Prudential Assurance Co Ltd (en lo sucesivo, «Prudential»), arrendó a Wako International (Europe) Ltd (en lo sucesivo, «Wako») la cuarta planta de un edificio situado en Londres. La duración del contrato se estableció en 15 años y, con arreglo a su cláusula 18, letra d), Wako se comprometió a no ceder el contrato ni subarrendar el inmueble sin el consentimiento del arrendador.

10. En el año 1993, Wako decidió ceder el contrato de arrendamiento a Cantor Fitzgerald International (en lo sucesivo, «Cantor»). La cesión se realizó a través de tres documentos diferentes. Mediante el primero, formalizado el 12 de marzo de 1993, Wako y Cantor celebraron un acuerdo para la cesión del contrato de arrendamiento. Mediante dicho acuerdo, en el que participó también una tercera sociedad, Cantor Fitzgerald Securities, como fiador de las obligaciones de Cantor, Wako se comprometía a pagar a Cantor, en el momento en que se diera cumplimiento al acuerdo, 1,5 millones de GBP como contraprestación de la asunción del contrato de arrendamiento por la propia Cantor. Esta última se comprometió, a su vez, a cumplir las obligaciones derivadas para Wako del contrato de arrendamiento y a indemnizarla por cualquier pérdida o deuda relacionada con el arrendamiento. Por último, Cantor se comprometió a celebrar con Prudential el contrato de autorización de la cesión.

11. Dicho contrato, segundo de la serie, se celebró efectivamente el 23 de marzo de 1993 entre Prudential, Wako, Cantor y Cantor Fitzgerald Securities, en calidad de fiadora. En él se establecía que Prudential autorizaba a Wako a ceder el contrato a Cantor, quien, por consiguiente, asumía frente al arrendador la obligación de pagar la renta y de cumplir las obligaciones derivadas del contrato de arrendamiento. Al día siguiente, Wako, Cantor y Cantor Fitzgerald Securities, siempre en calidad de fiadora, celebraron un tercer contrato para formalizar la cesión del contrato de arrendamiento de Wako a Cantor. Inmediatamente después de celebrarse este último contrato, Cantor ocupó los locales.

12. Por esta operación, Cantor recibió de Wako la suma de 1,5 millones de GBP, sobre la que pagó el IVA correspondiente. La operación fue aprobada mediante resolución de la administración tributaria de 30 de julio de 1996. Cantor interpuso, el 13 de agosto de 1996, un recurso contra dicha resolución ante el ya mencionado London VAT and Duties Tribunal, el cual, mediante sentencia de 6 de agosto del año siguiente, estimó el recurso y, en consecuencia, declaró que dicha operación estaba exenta del impuesto sobre el valor añadido.

13. El 26 de septiembre de 1997, la administración tributaria interpuso recurso de apelación ante la High Court, solicitando la anulación de la sentencia del Tribunal. Sin embargo, también en el curso de dicho procedimiento se suscitaron dudas sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, nuevamente a la luz de la sentencia Lubbock Fine. Por consiguiente, el 2 de septiembre de 1998, la High Court planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«A la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-63/99, Lubbock Fine, ¿constituye el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA una exención del IVA de una entrega de bienes o prestaciones de servicios efectuada por una persona (en lo sucesivo, "persona") que no tiene ningún interés en un bien inmueble, cuando la persona acepta la cesión de un contrato de arrendamiento de dicho inmueble realizada por un arrendatario, y éste paga a la persona una cantidad como contraprestación por haber aceptado la cesión del contrato de arrendamiento sobre el bien inmueble?»

Análisis jurídico

Consideraciones generales

14. Mediante las dos remisiones prejudiciales, la High Court solicita al Tribunal de Justicia que interprete, en relación con los hechos antes descritos, el concepto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» contenido en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, y que lo haga concretamente a la luz de la mencionada sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Lubbock Fine, que ha proporcionado algunas aclaraciones sobre el alcance de dicho concepto.

15. En particular, en dicho asunto el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre el caso de un arrendatario que había renunciado a los derechos que para él derivaban de un contrato de arrendamiento, restituyendo el inmueble al arrendador a cambio de una indemnización. Por lo tanto, se trataba de determinar si dicha operación estaba incluida o no en el concepto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» establecido en el mencionado artículo 13, parte B, letra b).

16. En su sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que: «[...] en la medida en que una operación determinada, como el alquiler de un bien inmueble, que se gravaría en función de las rentas pagadas, está comprendida en el ámbito de una exención prevista en la Sexta Directiva, debe considerarse que está asimismo incluida en el ámbito de dicha exención una modificación de dicho contrato, como una resolución de mutuo acuerdo a cambio de una indemnización. Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional nacional 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 la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva para describir una operación exenta. [...] En efecto, no puede fraccionarse el régimen de un mismo contrato de arrendamiento».

17. Como he recordado, el Juez a quo, expresa dudas sobre el alcance de esta jurisprudencia, en concreto, sobre su utilidad para proporcionar indicaciones determinantes para la resolución de los casos de que conoce y las partes del litigio, tanto ante la High Court como ante este Tribunal de Justicia, reafirman esta apreciación, dado que deducen de la citada sentencia conclusiones discordantes.

18. En efecto, a mi juicio, la sentencia Lubbock Fine, considerada en sí misma, no puede aportar datos decisivos para los presentes asuntos, no sólo porque se refiere a hechos que no coinciden totalmente con los expuestos ante la High Court, sino, especialmente, porque se expresa en términos que no permiten su aplicación automática a tales hechos. Por lo tanto, para determinar si es posible efectuar dicha aplicación, así como el alcance de esta posibilidad, es preciso remontarse a la lógica que presuntamente siguió el Tribunal de Justicia en aquella ocasión, sin necesidad de detenerse en la redacción de la sentencia.

19. A estos efectos, el punto de partida debe ser el concepto clave tanto de la citada sentencia como de los presentes asuntos, es decir, el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Sin embargo, se trata de un concepto que no es fácil de definir, puesto que, como ha declarado el Tribunal de Justicia, dicha disposición de la Sexta Directiva «no aclara el alcance de los términos "arrendamiento" o "alquiler de bienes inmuebles"».

20. Por lo tanto, a través de aproximaciones progresivas, puede observarse que la propia jurisprudencia comunitaria proporciona un primer elemento de interpretación, en la línea de la orientación consolidada según la cual las excepciones a la norma general deben interpretarse restrictivamente. En efecto, pese a que en el curso del procedimiento se han planteado dudas al respecto, no existe ningún motivo que justifique una orientación interpretativa diferente con respecto a la normativa controvertida en el presente caso. El Tribunal de Justicia ha aclarado

explícitamente que «[...] los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo [...]».

21. Dicho esto, se puede añadir que «las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario» y, por consiguiente, han de ser objeto de definición comunitaria, definición que será «más [amplia], en algunos aspectos, que [la recogida] en diversos ordenamientos nacionales», como resulta del hecho de que el artículo 13, parte B, letra b), se refiera expresamente, aunque sea «para excluirlo de la exención, al contrato relativo a servicios de hostelería [...], que [...] no es considerado, en algunos ordenamientos nacionales, como un contrato de arrendamiento».

22. No obstante, independientemente de estas observaciones, considero que, en principio, para definir la expresión que se examina deberá adoptarse el criterio habitualmente utilizado para reconstruir un concepto comunitario cuando no existen indicaciones normativas. Por consiguiente, me parece que habrá que inspirarse en el significado «habitual» del concepto o, si se quiere, en el significado que comúnmente tiene en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros.

23. En este sentido, puede coincidirse con el Abogado General Sr. Darmon cuando considera que «no se discute que el arrendamiento es el contrato por el cual el propietario cede, a cambio de una renta, determinados derechos sobre su bien, como el de uso y disfrute del mismo, cualesquiera que sean los matices de los Derechos nacionales al respecto». Aunque está implícito en dicha definición, puede añadirse, como declaró el Tribunal de Justicia en las citadas sentencias relativas a los peajes por utilización de carreteras, antes citadas, que «no pueden incluirse dentro de este concepto contratos que se caracterizan [...] por el hecho de que el consentimiento de las partes no tiene en cuenta el tiempo durante el cual se disfrutará del bien inmueble, elemento esencial del contrato de arrendamiento».

24. No obstante, en estos términos, la definición del concepto que se examina todavía no nos ofrece datos útiles para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente. Para poder resolver dichas cuestiones habrá que dar un paso más y tratar de extraer de la mencionada definición general indicaciones adicionales más precisas.

25. A tal efecto, me parece que constituyen una contribución particularmente significativa las observaciones del Abogado General Sr. Jacobs en las recientes conclusiones presentadas en el asunto *Stockholm Lindöpark*, en las que ha insistido en el hecho de que, para poder acogerse a la exención del artículo 13, parte B, letra b) de la Sexta Directiva, un contrato debe reunir «the essential characteristics of a lease or let, which include the grant of a right to occupy a defined piece or area of immovable property as one's own and to exclude or admit others, and an agreement between the parties taking account of the duration of that occupation, in particular as a criterion for determining the price; such characteristics must, moreover, predominate in the contract».

26. En efecto, la observación según la cual las características del arrendamiento y del alquiler deben ser predominantes en un contrato determinado para que éste pueda acogerse a la exención correspondiente me parece muy importante para los efectos presentes. En efecto, ello significa que han de excluirse de la exención los contratos que, aun teniendo algunos elementos en común con los de arrendamiento y alquiler, se caracterizan esencialmente por una prestación de servicios conexa con el disfrute del bien inmueble. Precisamente por este motivo, tratando en las mismas conclusiones de la calificación de contratos relativos a la utilización de campos de golf, el Abogado General Sr. Jacobs destaca la necesidad de distinguir «whether the transaction should be regarded as the occupation of the immovable property or as the supply of services for which the property is an incidental, albeit essential, prerequisite». En este mismo criterio parece haberse inspirado el Abogado General Sr. Alber en los asuntos relativos a los peajes por

utilización de carreteras, cuando considera que el pago efectuado por los automovilistas por dichos peajes no constituye tanto la contraprestación por el disfrute de un bien inmueble cuanto por una prestación de servicios.

27. No obstante, para apreciar cuáles son los elementos predominantes en un contrato determinado, no podemos limitarnos a una consideración abstracta o puramente formal de dicho contrato, sino que es necesario determinar la función económica del contrato, es decir, la función concreta que objetivamente ha de desempeñar para satisfacer los intereses de las partes. En otras palabras, debe identificarse lo que en la tradición jurídica de varios países europeos, se define como causa del negocio jurídico, interpretada precisamente como su función económica, destinada a conciliar los intereses en juego. En el caso del contrato de arrendamiento, como se ha dicho, esta función consiste en la transferencia del disfrute exclusivo de un bien inmueble de un sujeto a otro, por un período de tiempo determinado.

28. Por otra parte, es evidente que la función de la que hablo es la misma para todas las partes del negocio y condiciona incluso el contenido de este último. Por el contrario, nada tiene que ver con los motivos subjetivos que han inducido a cada una de las partes a celebrar el contrato y que, obviamente, no resultan de su contenido. Subrayo este extremo porque me parece que, precisamente, la falta de distinción entre causa y motivos del contrato ha sido, en el caso que se examina, el origen de algunos equívocos y ha acrecentado las dificultades conexas con la calificación de los contratos controvertidos.

29. Dicho esto, observo que el criterio de interpretación ahora expuesto no parece exento de debate en la jurisprudencia comunitaria. Como se ha visto, por ejemplo, en las conclusiones del Abogado General Sr. Alber en los citados asuntos de los peajes por utilización de carreteras, se toma en consideración la «finalidad principal del "contrato" entre las partes» para determinar si los peajes se pagan como contrapartida por el alquiler del suelo de las carreteras o por una prestación de servicios. También en las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en dichos asuntos se atribuye un valor determinante a la función que el contrato desempeña para las partes. En efecto, se ha visto que la apreciación del Tribunal de Justicia se basa en el hecho de que, en la definición de la reciprocidad contractual, las partes no habían tenido en cuenta la duración del disfrute del bien inmueble.

30. Una apreciación análoga inspiró también probablemente al Tribunal de Justicia en la sentencia Henriksen, en la que se precisó que «el concepto de "arrendamiento de bienes inmuebles" cuya exención prevé la letra b) del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, comprende necesariamente, aparte del arrendamiento de bienes que constituyen el objeto principal del mismo, el de todos los bienes accesorios de éstos. Así pues, no se puede excluir de dicha exención el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, cuando esté estrechamente ligado al arrendamiento, exento en sí mismo, de inmuebles destinados a otro uso, como vivienda o local de negocio, en el sentido de que ambos arrendamientos integran una única operación económica».

31. En mi opinión, el mismo enfoque sustenta la sentencia Lubbock Fine sometida a la atención del Tribunal de Justicia en el presente asunto. Como antes he recordado, en aquella ocasión el Tribunal de Justicia incluyó en el concepto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva el caso de un arrendatario que había renunciado a los derechos que para él derivaban de un contrato de arrendamiento, restituyendo al propietario el bien inmueble a cambio del pago de una indemnización. Y ello porque, según el Tribunal de Justicia, si el arrendamiento de un bien inmueble está comprendido en el ámbito de las exenciones previstas en la Sexta Directiva, debe considerarse que está asimismo incluida en el ámbito de aplicación de dicha exención una modificación del contrato, como una resolución de mutuo acuerdo a cambio de una indemnización.

32. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no ha considerado relevante que las partes hubiesen celebrado un nuevo contrato para poner término al arrendamiento, ni que el pago se hubiese efectuado, esta vez, por el propietario al arrendatario. En cambio, parece haber considerado decisivo el hecho de que el nuevo contrato tuviera la función de devolver el disfrute del inmueble al propietario, es decir, que cumpliera la misma función que el contrato inicial, aun cuando la transferencia del derecho se hubiese producido en sentido inverso.

33. Una vez expuestas las premisas de carácter general, paso ahora al examen de las cuestiones.

Las cuestiones del asunto C-408/99, Mirror Group

a) Primera cuestión

34. Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si está comprendida en el concepto de arrendamiento de un bien inmueble una operación que consiste en: 1) la celebración de un acuerdo relativo al arrendamiento de un inmueble; y/o 2) la aceptación de la concesión en arrendamiento del inmueble por parte del propietario a cambio de una suma de dinero pagada por el mismo propietario en concepto de incentivo.

35. Aparentemente, y de acuerdo con la descripción de la High Court, la operación se presenta articulada en dos actos contractuales diferentes que, por consiguiente, podrían estar hipotéticamente sujetos, por su calificación respectiva, a regímenes fiscales diferentes. No obstante, en el caso de autos, ninguna de las partes ha alegado tal diferenciación, si bien posteriormente han defendido tesis distintas respecto a la solución del problema planteado en la cuestión.

36. En efecto, también a mí me parece que, en el caso de autos, los dos actos contractuales deberían ser considerados de modo unitario, dada la estrecha conexión que existe entre ellos por razón de la identidad de la función económica que desempeñan. Además, por esta misma razón, estimo que ambos deben quedar exentos del impuesto sobre el valor añadido.

37. En mi opinión, lo que realmente importa es que la operación, en su conjunto, se había fijado como objetivo crear una relación de arrendamiento entre el propietario y el arrendatario y que, por consiguiente, la función económica única y común de los dos actos consistía en transferir el disfrute del inmueble del propietario al arrendatario. Esta conclusión queda confirmada, en particular, por la circunstancia de que Mirror Group no pudo disponer totalmente del incentivo hasta que finalizó el período durante el cual podía resolver el contrato (véase el punto 4 supra), lo que demuestra que el pago del incentivo representaba un componente de la relación de arrendamiento.

38. Por el contrario, me parece irrelevante, como también ha observado la Comisión, que el pago se haya efectuado por el arrendador y no por el arrendatario del inmueble. En efecto, recuerdo que, en el asunto Lubbock Fine, dicha circunstancia no impidió al Tribunal de Justicia estimar que

la operación examinada en aquella ocasión debía ser considerada como un arrendamiento en el sentido del artículo 13 de la Sexta Directiva.

39. Así pues, si se estimase, como creo, que la operación considerada tuvo en su conjunto la función de transferir el disfrute del inmueble del propietario al arrendatario, de ello debe deducirse que está comprendida, en su totalidad, en el concepto de arrendamiento del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

b) Segunda cuestión

40. Mediante dicha cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta al Tribunal de Justicia si está comprendida en el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles del artículo 13 de la Sexta Directiva una prestación por la cual un sujeto: a) celebra un contrato de opción sobre el arrendamiento de un inmueble a cambio de una suma de dinero, quedando acordado que dicha suma sea depositada en una cuenta especial en garantía de las obligaciones derivadas del contrato de opción; y/o b) ejercita posteriormente las opciones y, en consecuencia, celebra el contrato de arrendamiento a cambio de la liberación de la suma.

41. Debo admitir que no es fácil interpretar esta cuestión. La Comisión, en sus observaciones escritas, considera que se refiere a dos supuestos muy diferentes. En el de la letra a), estamos frente a un acuerdo en el que una parte recibe un incentivo como contraprestación por la celebración de un contrato de opción relativo al arrendamiento de un inmueble, comprometiéndose a ingresar dicha suma en una cuenta bancaria especial. Por el contrario, en el supuesto de la letra b), se trata de un acuerdo en el que la suma pagada es la contraprestación del ejercicio efectivo del derecho de opción y, por tanto, de la celebración del contrato de arrendamiento del inmueble.

42. Sin embargo, una vez más, la diferencia entre los dos supuestos no me parece decisiva a efectos de la respuesta que ha de darse al Juez nacional. En efecto, aun cuando se admita que se trata de actos distintos, también en este caso se trata de dos negocios jurídicos estrechamente conexos, en la medida en que se caracterizan por la misma función económica. Por lo tanto, una vez más, para determinar si la operación de la que estamos hablando puede ser considerada o no exenta del IVA se ha de tener en cuenta la función que, en su conjunto, ha de desempeñar.

43. Desde esta perspectiva, el hecho de que Mirror Group no pudiera disponer del incentivo hasta el momento del ejercicio efectivo de la opción y, sobre todo, el hecho de que la suma liberada fuera directamente proporcional a la superficie efectivamente arrendada (véase el punto 4 supra), me llevan a considerar que el contrato mencionado en la letra a) cumple simplemente la función de contribuir, junto con el contrato de arrendamiento, a la transferencia del derecho de disfrute del inmueble del propietario a otro sujeto. Pues bien, si es ésta efectivamente, como creo, la función de la operación, considerada en su conjunto, de ello se deduce que también en este caso la suma pagada por el propietario del inmueble debe acogerse a la exención fiscal reservada por el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva al arrendamiento de bienes inmuebles.

La cuestión del asunto C-108/99, Cantor

44. Por último, ha de analizarse la cuestión planteada por la High Court en el asunto Cantor, es decir, si está comprendido en el concepto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» a efectos de la Sexta Directiva un acuerdo por el cual un arrendatario paga una suma de dinero a un tercero para que éste acepte la cesión de su contrato de arrendamiento.

45. Según afirma, en particular, el Gobierno del Reino Unido, un contrato de este tipo no disfruta de las exenciones de que se trata, puesto que se trata de un acuerdo celebrado entre un arrendatario y una tercera persona exclusivamente en relación con la aceptación, por parte del tercero, de las obligaciones derivadas de un contrato de arrendamiento, abonándose una

contraprestación. Por lo tanto, siempre en opinión del Gobierno del Reino Unido, dicho acuerdo nada tiene que ver con la cesión del arrendamiento.

46. No comparto esta afirmación. El contrato de que estamos hablando no puede ser considerado independientemente del conjunto de los acuerdos en los cuales se ha concretado la operación en su totalidad. En efecto, si bien la operación se realizó mediante tres documentos separados, me parece que éstos se integran recíprocamente en función del mismo resultado: transferir, con el consentimiento del propietario, el derecho de disfrute del inmueble del arrendatario a una tercera persona.

47. En definitiva, se trata de una operación destinada a introducir una modificación de naturaleza subjetiva en el contrato inicial de arrendamiento, operación a la que, en consecuencia, debería aplicarse el principio establecido en la sentencia Lubbock Fine. Como se recordará, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia declaró que están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva los acuerdos que modifican anteriores contratos de arrendamiento, entre ellos (aunque no son los únicos), los que prevén «la resolución anticipada abonándose una contraprestación». No hay razón para dar una solución diferente a situaciones que responden a la misma lógica, cuando se trata de acuerdos que, como los que se examinan, prevén una modificación subjetiva de anteriores contratos de arrendamiento.

48. Tampoco supone un argumento en contra, a diferencia de lo que sostuvo la Comisión en sus observaciones escritas, el hecho de que en este caso el pago se haya efectuado por el arrendatario a una tercera persona que se compromete, previa aceptación del propietario, a asumir las obligaciones derivadas del contrato de arrendamiento. Por otra parte, la propia Comisión modificó su opinión a este respecto, proponiendo en la vista una postura que tuviera en cuenta la función económica de la operación. En particular, observó que el arrendatario habría podido obtener el mismo resultado económico a través de otras operaciones respecto a las que no se discute que están exentas del IVA (por ejemplo, mediante el subarriendo del inmueble a un tercero y el pago a este último de una adecuada «compensación»). Por lo tanto, la Comisión reconoció que esta serie de operaciones, caracterizadas por la misma función económica, deberían haber recibido el mismo trato fiscal.

Conclusión

A la luz de las consideraciones que anteceden propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por la High Court del siguiente modo:

En el asunto C-409/98, Mirror Group:

«Conforme a la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), el 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:

1) constituye una exención del IVA de una operación que consiste en la cesión en arrendamiento de un bien inmueble a una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra con el propietario del inmueble un acuerdo relativo a su arrendamiento y/o acepta la concesión del arrendamiento de dicho inmueble a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario; y

2) constituye una exención del IVA de una operación que consiste en la cesión en arrendamiento de un bien inmueble a una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona:

a) celebra un contrato de opción relativo al arrendamiento del inmueble a cambio de una suma de dinero, quedando acordado que el dinero permanecerá ingresado en una cuenta especial en garantía de las obligaciones de la misma persona derivadas del contrato de opción;

y/o

b) ejercita posteriormente las opciones previstas por un contrato de opción relativo al arrendamiento de un inmueble a cambio de que se libere el dinero depositado en la cuenta especial abierta a su nombre.»

En el asunto C-108/99, Cantor:

«Conforme a la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), el 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, constituye una exención del IVA de la cesión de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble del arrendatario a una tercera persona que no tiene título alguno sobre dicho bien a cambio del pago de una suma de dinero a este último por parte del arrendatario.»