

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 4 de mayo de 2004 (1)

Asunto C-284/03

Estado belga

contra

Temco Europe SA

(Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Bruselas)

«Sexta Directiva sobre el IVA – Exenciones – Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Concepto de arrendamiento de bienes inmuebles – Cesión, en precario y sin asignación específica de superficie, del aprovechamiento de un edificio por una empresa a tres compañías, las cuatro del mismo grupo, a cambio de un precio fijado en función de los metros cuadrados ocupados, así como del volumen de negocios y del número de empleados de cada cesionaria»

I. Introducción

1. La Sexta Directiva del impuesto sobre el valor añadido (2) exime, en el artículo 13, parte B, letra b), el «arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles», expresión que la jurisprudencia comunitaria ha fijado, de modo autónomo y uniforme, según el derecho de la Unión, (3) confiriéndole un contenido más amplio que el que tiene en algunos ordenamientos nacionales. (4) El Tribunal de Justicia la entiende como el convenio por el que el propietario de un predio transfiere a otro, por un plazo pactado, mediando el pago de una renta, el derecho a ocuparlo y a excluir a los demás del disfrute. (5)

2. El objeto de la presente cuestión prejudicial consiste en determinar si pueden subsumirse en ese precepto los tres contratos por los que una sociedad cede, en precario y por tiempo indefinido, a sendas compañías de su grupo empresarial el uso y el goce de un bien raíz del que es propietaria, a cambio de un precio estipulado, primordialmente, en función de la superficie ocupada, aun cuando a ninguna se le atribuye un derecho exclusivo sobre una parte específica del edificio.

3. Más en particular, la *Cour d'appel* de Bruselas (Sala Sexta tributaria) suscita dos interrogantes, que son la cara y la cruz de una misma moneda. En primer lugar, quiere saber si cabe que las mencionadas convenciones se califiquen de arrendamientos de inmuebles, a los efectos de la exención referida. En segundo término, se pregunta si la noción de derecho comunitario citada comprende una utilización, como la descrita en el punto anterior, de la finca propiedad de Temco, con fines ajenos a su actividad económica.

4. En sus observaciones escritas, el Estado belga se opone a esta última perspectiva, porque, según alega, deriva de traer a colación una norma de su derecho interno (el artículo 44, apartado 3, punto 2, párrafo inicial, del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*(6)) que no resulta aplicable en el caso de autos, al no haberse invocado por las partes ni tomado en consideración por el *Tribunal de première instance* de Bruselas. Este planteamiento, que ha reiterado durante el acto de la vista, en respuesta a mis preguntas, y al que se han adherido los otros comparecientes, se rebate fácilmente recordando que corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento prejudicial, proporcionar la interpretación o emitir el juicio sobre la validez del derecho europeo, pero no controlar la selección de la norma ni la exégesis del ordenamiento nacional por el órgano remitente, al que incumbe, en cuanto «dueño» del proceso, determinar la medida en la que un precepto es relevante para la resolución del litigio. En suma, la apreciación de la pertinencia de la cuestión compete al juez que la promueve, (7) sin que la jurisdicción comunitaria pueda revisarla, salvo que la consulta no guarde relación con la realidad o con el objeto del proceso principal, (8) sea ajena al derecho de la Unión (9) o responda a una estimación manifiestamente errónea de su contenido, (10) circunstancias que no concurren en este asunto.

II. El marco jurídico

A. El derecho comunitario: la Sexta Directiva

5. El artículo 2 delimita el hecho imponible como «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. Por su parte, el apartado 1 del artículo 4 explica esta última figura en los siguientes términos:

7. «[...] quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

8. Dicho apartado 2 reputa, en particular, como actividad económica «la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

9. El artículo 6, apartado 1, se refiere al hecho imponible «prestaciones de servicios» de manera residual («todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes»), a las que asimila, en la letra a) del apartado 2, el empleo de los afectados a una empresa para las necesidades privadas del obligado tributario, para las de su personal o, más generalmente, para propósitos que le son ajenos, cuando hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido.

10. El artículo 13 reza así:

11. «Exenciones en el interior del país

12. [...]

13. B. Otras exenciones

14. 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:

15. [...]

b) el arrendamiento y el 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 arrendamiento de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para 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 *[sic]* [(11)]

[...]

C. *Opciones*

Los Estados miembros podrán 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.»

B. *El derecho belga: el Code de la taxe sur la valeur ajoutée*

16. El artículo 44, apartado 3, número 2, declara exentas la locación de inmuebles y su utilización en las condiciones del artículo 19, apartado 1, es decir, a título oneroso y con intenciones ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo. Exceptúa de la dispensa los arrendamientos financieros, la entrega de espacios para el estacionamiento de vehículos, para el depósito de enseres y para el emplazamiento de cámpines, las operaciones de alojamiento en hoteles y en establecimientos similares, así como el alquiler de cajas fuertes.

III. Los hechos y el litigio principal

17. La sociedad anónima Temco Europe (en lo sucesivo, «Temco»), compañía belga dedicada a la limpieza y al mantenimiento de edificios, sujeta, en tal concepto, al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), es propietaria de una construcción ubicada en Bruselas, donde no tiene su sede, que rehabilitó entre los años 1993 y 1994.

18. El 1 de febrero del segundo año citado celebró tres convenios con sendas sociedades pertenecientes a su grupo empresarial y dependientes de la misma dirección central, a los que calificaron de «cesiones», con objeto de entregarles el uso y el disfrute del predio en las siguientes condiciones:

– Las citadas entidades ejercen sus actividades en la finca, conforme al destino acordado por

la dirección de Temco, pero sin derecho particular sobre una porción concreta.

- La duración está vinculada al curso de los acontecimientos, pero el consejo de administración de la propiedad puede, en cualquier momento y sin preaviso, exigir el desalojo de los locales.
- Los gastos corren a cargo de las tres empresas; los correspondientes al agua y a la electricidad se calculan en función del consumo, mientras que los comunes se determinan atendiendo a la superficie ocupada, al igual que el coste de las reparaciones.
- La renta, que se abona anualmente, asciende a 3.500 francos belgas (en la actualidad, su equivalente en euros) por metro cuadrado de oficina y de 1.000 por igual unidad de medida en la zona de almacenes y depósitos. El resultado se incrementa en un 0,4 % del volumen de negocios de las inquilinas y en 5.000 francos anuales por empleado.
- Una reglamentación interna, que contiene las normas de acceso y de limpieza de la edificación, reconoce un derecho ilimitado de entrada en favor de los encargados de la compañía cedente.
- Las partes han excluido la aplicación del artículo 1.709 del Código civil belga, en el que se define el arrendamiento.

19. La propietaria dedujo el IVA que se le facturó por las obras de rehabilitación; sin embargo, la administración fiscal belga estimó que los acuerdos descritos constituyen verdaderas locaciones exoneradas del tributo, por lo que no cabe la deducción. Como consecuencia, el 16 de abril de 1997 emitió un apremio que, una vez confirmado y ejecutivo, notificó a Temco, requiriéndole el pago, a lo que dicha empresa se opuso.

20. El *Tribunal de première instance* de Bruselas, en sentencia de 29 de septiembre de 2000, anuló el mandato, prohibiendo continuar con la ejecución del apremio; contra esta decisión el Estado belga recurrió.

IV. La cuestión prejudicial

21. La *Cour d'appel* ha suspendido el procedimiento y, antes de resolver, se ha dirigido al Tribunal de Justicia, formulándole la siguiente pregunta:

22. «¿El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que unas operaciones que en el derecho belga consisten en contratos por tiempo indefinido, en virtud de los cuales una sociedad otorga simultáneamente a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada de modo parcial, aunque fundamentalmente en función de la superficie ocupada, y en los que la precariedad resulta neutralizada por el hecho de que las cesionarias y la cedente están sometidas a una dirección común, constituyen un arrendamiento de inmuebles? o, en otros términos, ¿este concepto autónomo de derecho comunitario, recogido en el mencionado precepto, comprende la utilización a título oneroso de un bien raíz con fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo –definición del artículo 44, apartado 3, punto 2, párrafo inicial, del Código belga del IVA–, a saber, la puesta a disposición en precario y por un periodo indefinido, a cambio del pago de una retribución mensual, aunque variable y parcialmente sujeta a los resultados de la otra parte, que disfruta de un derecho de ocupación no exclusiva y en el que la precariedad queda contrarrestada por el hecho de que los contratantes están sometidos a una dirección común?»

V. El trámite ante el Tribunal de Justicia

23. Han presentado observaciones escritas, dentro del plazo señalado por el artículo 20 del Estatuto CE, el Gobierno belga, Temco y la Comisión.

24. A la vista, que tuvo lugar el 1 de abril de 2004, comparecieron quienes participaron en la fase escrita, para exponer oralmente sus alegaciones.

VI. Análisis de las cuestiones prejudiciales

25. El extenso y abigarrado interrogante del tribunal belga esconde dos cuestiones complementarias, pero diferentes. La primera pretende dilucidar si unos pactos como los del proceso principal pueden ser considerados «arrendamientos de bienes inmuebles», en el sentido que esta locución tiene en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, tal y como la ha interpretado el Tribunal de Justicia.

26. La otra duda está redactada de forma ciertamente confusa. Una mirada superficial a la última parte de la larga pregunta permitiría atisbar un pleonasma, en el que se reitera, con ropajes distintos, el mismo dilema. Sin embargo, la alusión al artículo 44, apartado 3, punto 2, y, por remisión, al artículo 19, apartado 1, del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* da a entender que la verdadera incógnita que se intenta despejar radica en determinar si, una vez descartada la calificación de alquileres para los convenios litigiosos, es posible reputarlos de explotación del edificio a título oneroso con fines extraños a la actividad económica de Temco. En el caso de que proceda examinar esta alternativa, parece obligado resolver si los Estados miembros pueden ampliar el campo de aplicación de la dispensa prevista en el mencionado precepto de la Sexta Directiva, ensanchándolo mediante la inclusión de figuras ajenas a la locación inmobiliaria.

A. La primera cuestión

27. Al inicio de estas conclusiones he dejado constancia del contenido que el Tribunal de Justicia ha concedido a las palabras de la Sexta Directiva en el arranque del artículo 13, parte B, letra b). En realidad poco más cabe añadir sin correr el riesgo de traspasar los límites de su competencia en los reenvíos prejudiciales, trascendiendo su función de último intérprete de la norma comunitaria, para asumir la aplicación al caso concreto, con invasión de la jurisdicción del tribunal remitente. Ahora bien, en ese «poco más» se encuentran, precisamente, las claves para proporcionar a la *Cour d'appel* de Bruselas la respuesta que solicita.

28. Conforme a la jurisprudencia comunitaria, queda exenta del IVA (1) la cesión que el propietario de un inmueble hace a otra persona, (2) con exclusión de las demás, (3) de su uso y de su disfrute, (4) por un plazo convenido, (5) a cambio del pago de una renta. Para apreciar si esta definición conviene a un pacto en particular, han de tomarse en consideración todos los componentes de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla, (12) revelándose decisivo su contenido objetivo, (13) cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado. (14)

29. Los elementos primero y tercero están presentes en los contratos suscritos por Temco, habiéndose centrado el debate en el procedimiento prejudicial sobre los requisitos de la exclusividad de la entrega, su duración y la naturaleza del precio contractual.

1. La posesión del locatario

30. El arrendamiento de un inmueble se caracteriza por trasladar las facultades del *dominus*, con excepción del poder de disposición, y, por consiguiente, la capacidad para descartar a los

demás –incluido el propietario– del goce del predio. No obstante, tenencia exclusiva no es sinónimo de única, pues cabe la posesión en comunidad, (15) mediante uno o varios pactos. El dato decisivo es el monopolio de los locatarios, que ostentan el bien alquilado frente a todos, pudiéndoles prohibir su uso.

31. Resulta, pues, irrelevante que las facultades transmitidas se ejerzan por una sola persona o por varias y que, en este segundo supuesto, el traspaso sea consecuencia de uno o de múltiples convenios. Aún más, para la noción elaborada por el Tribunal de Justicia carece de importancia que cada usuario tenga asignada una parte del edificio o que la atribución sea indivisa, por cuotas ideales. (16)

32. La exención del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva se refiere a unos negocios jurídicos que constituyen una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la propia norma comunitaria, pero que, por su naturaleza, no producen un valor añadido relevante, circunstancia que aconseja la exoneración por razones de índole financiera; (17) las mismas consideraciones explican las excepciones a la dispensa, en la medida en que conllevan una explotación más activa de los inmuebles. (18)

33. La clave se encuentra, por tanto, en el carácter de la operación, en su realidad económica, al margen de la calificación jurídica que las partes le hayan otorgado, pues, de otro modo, se correría el peligro de desconocer la generalidad del impuesto y de romper su neutralidad, al permitirse que operaciones materialmente iguales reciban un trato distinto. Con tales fundamentos, el Tribunal de Justicia ha declarado, en la sentencia «Goed Wonen», que el artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva no se opone a una norma nacional que, a efectos de excluirla del IVA, asimila al arrendamiento la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real de usufructo, que confiere a su titular el poder de disfrutar un bien inmueble.

34. En estas circunstancias, incumbe al juez nacional el análisis del contenido y de las condiciones en que se ejecutan (19) los convenios litigiosos, para determinar si adjudican a las empresas cesionarias el goce frente a todos y, en particular, frente a la propiedad.

2. La duración del arriendo

35. El tiempo es un factor nuclear de esta clase de contratos, por lo que el Tribunal de Justicia, en las sentencias Comisión/Irlanda y Comisión/Reino Unido (apartados 56 y 68, respectivamente), ya citadas, ha negado la consideración de arrendamiento a los supuestos en los que el consentimiento de las partes no lo tiene en cuenta, como, por ejemplo, la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje. Por razones de semejante índole, la sentencia Stockholm Lindöpark indica que la duración del aprovechamiento por terceros de un campo de golf, mediando un precio, es uno de los parámetros que el órgano jurisdiccional nacional debe apreciar para enjuiciar si el negocio está exento del IVA (apartados 27 y 28), agregando la sentencia Blasi (apartados 23 a 26) que el lapso de la cesión constituye una pieza básica para distinguir un alquiler de vivienda de una de las operaciones de alojamiento, a las que el artículo 13, parte B), letra b), de la Sexta Directiva excluye de la exención.

36. Sin embargo, aun cuando la permanencia de la posesión reviste cierta importancia, es un ingrediente más de la locación inmobiliaria, por lo que no cabe erigirla en el único «testigo» para la caracterización de un convenio como arrendamiento, con independencia de cualquier otra estimación y, en particular, de la duración real de la relación. En la propia sentencia Blasi, el Tribunal de Justicia precisó que corresponde al juez remitente verificar si el intervalo que figura en el acuerdo refleja la verdadera intención de las partes, pues, en caso negativo, procedería calibrar el curso efectivo durante el que se posee la finca.

37. Por otro lado, «plazo pactado» no equivale a «plazo determinado», de modo que la transmisión del uso de un predio por un periodo impreciso no deja de constituir, por esta sola circunstancia, un inquilinato en el sentido de la Sexta Directiva. (20) Puede tener relevancia, si el tiempo es tan breve que, conforme a la doctrina Blasi, merece el título de alojamiento, pero carece de pertinencia si, una vez superado ese umbral mínimo, se prolonga. En este punto, poco importa que el término de la relación se haga depender de una de las partes o de ambas de consuno, incluso de un hecho exterior ajeno a su voluntad, porque, de cualquier manera, el consentimiento contractual se emite con la intención de entregar el bien durante un lapso, aunque incierto.

38. Las cesiones en precario no pierden, a estos efectos, su condición de arrendamientos por el hecho de que su expiración se subordine a la voluntad del propietario. Es menester tener en cuenta la realidad de cada caso y, como en el asunto Blasi, valorar el transcurso de la relación jurídica, tarea que atañe también al juez nacional. (21) Tal y como señala el Estado belga en sus observaciones escritas, la decisión de excluir del campo de la dispensa tributaria las locaciones precarias conculcaría el principio de neutralidad, ya que operaciones intrínsecamente iguales se tratarían de forma diferente. No le falta razón cuando advierte que esta noción de derecho comunitario ha de delimitarse atendiendo a la índole de las prestaciones, antes que a su forma de extinción, de manera que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, toda transmisión de la tenencia de un inmueble por el propietario, a cambio de una renta, ha de recibir tal calificación. (22)

39. Las anteriores premisas respaldan la falta de pertinencia de que, en el supuesto del litigio principal, la compañía propietaria de la edificación y las entidades cesionarias pertenezcan al mismo grupo empresarial y dependan de una dirección común, pues, aun cuando pueda paliar la precariedad, no otorga a los contratos mayor «naturaleza arrendaticia»: si la indeterminación y la inseguridad en la duración del alquiler son irrelevantes para su consideración como tal, conforme a la Sexta Directiva, la disminución de esa incertidumbre resulta, a su vez, trivial.

3. La renta

40. Temco insiste en este elemento para negar el carácter de inquilinato a los compromisos firmados en 1994, precisando que el alquiler no se fija únicamente en función de la duración de la ocupación, sino atendiendo también al volumen de negocios y al número de empleados de las arrendatarias. Este aserto, de entrada, no parece enteramente cierto, pues el componente principal del precio es la superficie ocupada. Además, según los datos obrantes en autos, el tiempo no afecta a la determinación de la renta.

41. Cabe que el precio se indique en especie o en moneda de curso legal; normalmente, en ambos supuestos, los principales parámetros hacen referencia al tamaño de la finca traspasada, a su ubicación, al estado de conservación, al destino y a la duración. Puede haber algunos más, como los del presente asunto, y otros imaginables, siempre que no se opongan al ordenamiento jurídico, a las buenas costumbres o a la moral. También se admite que falte alguno de tales criterios, por ejemplo, el temporal, pero el contrato mantiene, no obstante, su condición de arrendamiento. Así, no resulta extraño que la renta se pague por meses, mientras que la vigencia

de la relación se estipule en años. No existe, pues, correlación entre las variables para la fijación del precio y la naturaleza jurídica del negocio.

42. En suma, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva se refiere a un pacto por el que el dueño de un bien raíz cede su uso y disfrute a otro, descartando a los demás –incluido el propietario–, por un tiempo, a cambio de un precio. El enjuiciamiento de si una operación en particular cumple dichos requisitos corresponde al juez nacional, quien, a tal fin, debe tomar en consideración todos sus elementos, además de las circunstancias materiales en las que se desarrolla, siendo irrelevantes:

1º la calificación jurídica que las partes otorguen al convenio;

2º el número de los cesionarios, la unidad o la pluralidad de los contratos sobre una misma finca, así como, en su caso, la asignación específica de una superficie o la atribución de cuotas o partes ideales;

3º la mayor o menor indeterminación del plazo y de su término, pudiendo admitirse que no esté expresamente pactado y que se haga depender de la decisión acorde de una de las partes, de las dos o de un hecho exterior ajeno a su voluntad;

4º la pertenencia de las empresas situadas en ambos polos de la relación jurídica a un mismo grupo empresarial y su dependencia de una dirección común;

5º la forma, así como los parámetros en función de los que la renta se fije; en especial, la preterición de la duración de la transmisión.

4. Un apunte sobre la eventualidad de una voluntad defraudadora y el principio de interpretación estricta de las exenciones

43. Para evitar, como pide el encabezamiento del artículo 13, parte B, «todo posible fraude, evasión o abusos», (23) el tribunal remitente, al llevar a cabo esta tarea, ha de indagar si al sujeto pasivo le animan intereses espurios o si se ha producido, sin la intención de engañar, (24) el efecto de desviar de las arcas públicas una determinada deuda impositiva. Este último criterio de interpretación ha de guiar el ejercicio de su potestad jurisdiccional, al apreciar los hechos a fin de controlar si concurren los requisitos precisos para declarar exento un negocio.

44. Los jueces nacionales están obligados a extremar el rigor cuando se enfrenten a maniobras de ingeniería jurídica, urdidas con el propósito de eludir la aplicación de una norma, haciendo valer la regla de la neutralidad que preside el sistema común del IVA.

45. Tal planteamiento abre el camino para considerar «arrendamientos de bienes inmuebles» contratos que, a primera vista, merecerían otra calificación y no contradice el criterio hermenéutico restrictivo de las exoneraciones, tantas veces proclamado por el Tribunal de Justicia. (25) Esta pauta impide conceder el beneficio fiscal a supuestos distintos de los contemplados en la norma, pero no a los que, pese a su apariencia, guardan gran semejanza con las actuaciones exentas, de modo que han de quedar comprendidas en la misma exclusión. Tal y como ha reconocido el abogado general Sr. Jacobs en las conclusiones del asunto Seeling, la exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen (punto 32).

B. *La segunda cuestión*

46. La *Cour d'appel* de Bruselas también se interroga sobre si los convenios del litigio principal

pueden constituir una explotación del edificio por Temco a título oneroso, con fines extraños a su actividad económica, a efectos del artículo 44, número 3, apartado 2, en relación con el artículo 19, apartado 1, del *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*. En realidad, se trata de una cuestión cuya respuesta debe buscar el propio tribunal belga, atendiendo a los elementos de hecho y de derecho concurrentes en el caso litigioso para ejercer la potestad jurisdiccional. La calificación de un negocio jurídico para precisar si le resulta aplicable una regla de derecho interno no le corresponde al Tribunal de Justicia.

47. No obstante, la duda del mencionado órgano jurisdiccional ofrece una dimensión de mayor alcance: ¿se opone la Sexta Directiva a una normativa nacional que amplía el ámbito de las exenciones?; en otras palabras, ¿permite que, junto al arrendamiento, los Estados miembros exoneren la explotación lucrativa de inmuebles, al margen del giro o del tráfico propio del sujeto pasivo?

48. En mi opinión, la respuesta ha de ser negativa.

49. El propósito del legislador comunitario consiste en someter al IVA todas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en cada Estado miembro, para obtener un beneficio, por quienes desarrollan las actividades económicas a que se refiere el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, incluyéndose la explotación de una pertenencia corporal o incorporal.

50. Un contribuyente, en relación con la parte de su patrimonio que emplea para fines diferentes de los que determinan su tributación, tiene una doble opción: excluirla del sistema común del IVA o integrarla en su patrimonio empresarial, deduciendo la cuota soportada y pagando el impuesto correspondiente a su utilización privada, con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. (26) Este precepto pretende evitar la no sujeción de un fondo afectado a una empresa, pero dedicado al provecho personal, si su adquisición obtuvo la rebaja de la cuota, (27) al objeto de garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. (28)

51. Así pues, el artículo 4, apartado 2, leído en conexión con el artículo 6, apartado 2, letra a), permite afirmar que son prestaciones de servicios lucrativas y, por consiguiente, pendientes de tasación, el uso y el disfrute de los bienes raíces en operaciones extrañas al giro o al tráfico económico propio del obligado, a condición de que hubieran originado, en su momento, el derecho a la deducción. (29)

52. Por su parte, el artículo 13, parte B, letra b), exceptúa una clase de prestaciones de servicios, (30) tanto si se producen en el seno de la actividad económica del contribuyente, como en un ámbito distinto, siempre que, en este segundo caso, estén sometidas a tributación, porque el objeto de la locación dio lugar, en su momento, a la detracción del IVA.

53. El sistema común de la Sexta Directiva, así como los principios de generalidad y de neutralidad, de los que deriva la regla de interpretación restrictiva de las dispensas, no admiten una exoneración general de la explotación, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, de los bienes afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo con fines ajenos a la misma, si originaron el derecho a deducir la cuota. (31) No hay nada en la norma comunitaria que induzca a asimilar esa utilización con un arriendo. (32)

54. La anterior consecuencia no infringe el párrafo segundo de la letra b) de la parte B del artículo 13, en la versión española, conforme al que los Estados miembros pueden ampliar esta «exención» a otros supuestos, porque, como ha expresado el Tribunal de Justicia, (33) atendidas las diferentes versiones lingüísticas y el contexto en el que se inserta el precepto, su sentido es

precisamente el contrario, a saber, dejar que los socios comunitarios excluyan del beneficio fiscal otras figuras distintas de las que enumera. (34)

55. La sentencia Amengual Far, ya citada, en la que el Tribunal de Justicia ha resuelto que la Sexta Directiva permite a los Estados miembros sujetar al IVA, a través de una regla general, los arrendamientos de bienes raíces y eximir únicamente, como excepción, el alquiler de los destinados a vivienda, tampoco pone en tela de juicio el planteamiento que defiende. Este pronunciamiento toma en consideración el amplio margen de apreciación que la norma comunitaria ha otorgado a los legisladores nacionales en relación con la exención de las locaciones inmobiliarias, tal y como muestra el contenido del artículo 13, parte B, letra b), y la opción que regula la parte C, pero no alcanza a cualquier otra operación económica en las condiciones del artículo 6, apartado 2, letra a).

VII. Conclusión

56. En atención a las anteriores reflexiones, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por la *Cour d'appel* de Bruselas de la siguiente manera:

1) El arrendamiento de inmuebles, a que se refiere 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, es un negocio jurídico por el que el propietario de un bien raíz cede su uso y disfrute a otra persona, descartando a las demás –incluido el propio dueño– por un tiempo, a cambio de un precio. El enjuiciamiento de si una operación cumple dichos requisitos corresponde al juez nacional, quien, a tal fin, debe tomar en consideración todos los elementos de la operación, además de las circunstancias materiales en las que se desarrolla, especialmente, el eventual ánimo de defraudar o la posibilidad de evasión fiscal, resultando irrelevantes:

- a) la calificación jurídica que las partes otorguen al convenio;
- b) el número de los cesionarios, la unidad o la pluralidad de los contratos sobre una misma finca, así como, en su caso, la asignación específica de una superficie o la atribución de cuotas o partes ideales;
- c) la mayor o menor indeterminación del plazo y de su término, pudiendo admitirse que no esté expresamente pactado y que se haga depender de la decisión acorde de una de las partes, de las dos o de un hecho exterior ajeno a su voluntad;
- d) la pertenencia de las empresas situadas en ambos polos de la relación jurídica a un mismo grupo empresarial y su dependencia de una dirección común;
- e) la forma, así como los parámetros en función de los que la renta se fija; en particular, la preterición, a estos efectos, de la duración de la transmisión.

2) Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva han de interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que reconoce una dispensa general del impuesto sobre el valor añadido para la explotación, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, de los bienes inmuebles que, habiendo originado el derecho a deducir y estando afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo, son utilizados con fines ajenos a la misma.

1 – Lengua original: español.

2 – 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).

3 – Véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 51, y Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 63; de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, Rec. p. I-6831), apartado 47; de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563), apartado 25; de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), apartado 46; y de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 22. Este planteamiento es consecuencia del undécimo considerando de la Sexta Directiva, conforme al que la lista común de exenciones está destinada a garantizar que el tributo se exija de la misma manera en todos los Estados miembros. En las conclusiones que presentó en el asunto en el que fue dictada la citada sentencia «Goed Wonen», el abogado general Sr. Jacobs puso de manifiesto la imposibilidad de dar un concepto unitario de esta figura jurídica y la conveniencia de hacer una definición funcional, a partir del contexto y de la estructura de la Sexta Directiva.

4 – Sentencias, ya citadas, Comisión/Irlanda, apartado 54, Comisión/Reino Unido, apartado 66, y «Goed Wonen», apartado 49.

5 – Sentencia de 9 de octubre de 2001, Mirror Group (C-409/98, Rec. p. I-7175), apartado 31. Pueden consultarse también las sentencias Seeling, apartado 49, y Sinclair Collis, apartado 25, ya citadas.

6 – El Código fue aprobado por Ley de 3 de julio de 1969 (*Moniteur belge* de 17 de julio de 1969).

7 – En la sentencia de 11 de febrero de 1980, Damiani (53/79, Rec. p. 273), el Tribunal de Justicia señaló que no le atañe pronunciarse sobre la oportunidad de la cuestión suscitada. Dentro del reparto de funciones jurisdiccionales realizado por el artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), incumbe al juez nacional, que es el único que tiene un conocimiento directo, tanto de los hechos del asunto como de los argumentos esgrimidos por las partes, y el que debe asumir la responsabilidad de la decisión final del proceso, apreciar, con pleno conocimiento de causa, la conveniencia de las cuestiones de derecho suscitadas por el litigio que se le ha sometido y la necesidad de una decisión prejudicial para dictar el fallo (apartado 5).

8 – Sentencias de 16 de junio de 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563), apartado 6, y de 28 de noviembre de 1991, Durighello (C-186/90, Rec. p. I-5773), apartado 9.

9 – En la sentencia de 22 de noviembre de 1978, Mattheus (93/78, Rec. p. 2203), el Tribunal de Justicia se declaró incompetente para interpretar actos que todavía no se habían adoptado por la Comunidad.

10 – Sentencias de 19 de diciembre de 1968, Salgoil (13/68, Rec. p. 661), apartado I, y de 26 de septiembre de 1985, Thomasdünker (166/84, Rec. p. 3001), apartado 11.

11 – Esta frase tiene un sentido totalmente distinto en otras versiones lingüísticas de la Sexta Directiva: *Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen* (alemana); *Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération*

(francesa); *Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption* (inglesa); y *Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione* (italiana).

12 – Véase la sentencia de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 26.

13 – Sentencia de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257), apartado 33.

14 – Sentencia Maierhofer, ya citada, apartado 39.

15 – En las conclusiones que presentó en el asunto Comisión/Irlanda, ya citado, el abogado general Sr. Alber admitió la pluralidad subjetiva en la posición jurídica del arrendatario (punto 65).

16 – La Comisión señala en sus observaciones escritas que los contratos firmados el 1 de febrero de 1994 entregan a cada inquilina una superficie perfectamente identificada, que disfrutan privativamente, a lo que el Estado belga añade la circunstancia de que el elemento esencial para determinar la renta es el espacio que ocupan, respectivamente. Por otro lado, en unas relaciones jurídicas como las del litigio principal resulta materialmente imposible que no haya asignación específica de zonas de la construcción, sin perjuicio del uso compartido de las comunes. En cualquier caso, las tres sociedades forman una unidad frente a los terceros, que quedan excluidos del uso del inmueble.

17 – Con independencia del derecho a optar por la tributación, que los Estados miembros pueden otorgar a los sujetos pasivos, con arreglo al artículo 13, parte C. En las conclusiones del asunto en el que se dictó la sentencia de 8 de junio de 2000, Schlossstrasse (C-396/98, Rec. p. I-4279), indiqué que, conforme al citado precepto, los Estados miembros son libres de decidir, de acuerdo con el contexto económico de cada momento, si es oportuno conceder ese derecho y, en tal caso, en qué condiciones y con qué límites (punto 20).

18 – Véase en este sentido la sentencia «Goed Wonen», ya citada, apartados 52 y 53. El abogado general Sr. Jacobs, en las conclusiones que presentó en el asunto en el que fue pronunciada la sentencia de 12 de febrero de 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481), realizó unas interesantes consideraciones sobre el tratamiento de los bienes raíces en la Sexta Directiva (puntos 15 y 16). Hace ya casi tres décadas que Scholsem, J.C., en *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, pp.123 y ss., expuso los problemas vinculados a la tasación de los alquileres.

19 – En sus observaciones escritas, el Estado belga y Temco realizan un detenido estudio de esos elementos, que, en su momento, han de ser apreciados por la *Cour d'appel* de Bruselas, a la que corresponde el juicio sobre el fondo del asunto.

20 – En el punto 84 de las conclusiones del asunto «Goed Wonen», el abogado general Sr. Jacobs definió el negocio jurídico a que se refiere el artículo 13, parte B, letra b), como el contrato por el que «una de las partes concede a la otra el derecho a ocupar un inmueble en calidad de propietario y a disfrutarlo por una duración pactada (*definida o indefinida*) a cambio de una retribución vinculada a dicha duración» (la cursiva es mía).

21 – En el caso del litigio principal, los contratos se firmaron el 1 de febrero de 1994 y, al parecer, en la actualidad siguen en vigor.

22 – En la nota a pie de página 27 de las conclusiones que presentó en el asunto en el que fue

dictada la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), el abogado general Sr. Darmon afirmó que, para el derecho comunitario sobre el IVA, un convenio de ocupación en precario es un arrendamiento.

23 – De Mendizábal Allende, R., en «La infracción tributaria y el delito fiscal», trabajo publicado en *Actualidad Administrativa*, nº 1 de 1996, p. 1, afirma que no hay cosa más antigua que el fraude y, para demostrarlo, relata que, en un viaje por Egipto, al llegar a Sakkara, pudo contemplar en una mastaba, cerca de la pirámide escalonada de Djoser, una vívida representación del engaño y del cohecho. Allí, en un paramento, un grupo de campesinos o de mercaderes –hasta cuatro– son flagelados por otros tantos funcionarios del faraón. «Contribuyentes morosos reciben el castigo de los inspectores de hacienda. Sobre sus cabezas, una leyenda en escritura jeroglífica, dentro de un “cartucho”, avisa con cierta retranca: “No pagan lo que deben al faraón y en cambio sobornan a sus escribas para que no los castiguen”».

24 – El Tribunal de Justicia ha reconocido el talante objetivo del concepto de evasión fiscal que emplea la Sexta Directiva [sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics (asuntos acumulados 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937), apartados 21 a 23].

25 – Véanse las sentencias de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Rec. p. I-2561), apartado 19; de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 64; y de 8 de marzo de 2001, Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951), apartado 32. Entre las más recientes, pueden consultarse tres sentencias de 20 de noviembre de 2003 (C-8/01, Assunrandør-Societet; C-212/01, Margarete Unterpertinger; y C-307/01, Peter d'Ambrumenil, apartados 36, 34 y 52, respectivamente), ninguna publicada aún en la Recopilación.

26 – En el punto 29 de las conclusiones del asunto Seeling, el abogado general Sr. Jacobs resalta esta alternativa.

27 – Sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), apartado 8.

28 – Sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 25.

29 – Véase el apartado 42 de la sentencia Seeling y las que en ella se mencionan.

30 – El Tribunal de Justicia ha calificado de tales los arrendamientos de inmuebles; véanse, por ejemplo, las sentencias Mirror Group, apartados 24 y ss., y Cantor Fitzgerald International, apartados 17 y ss., las dos ya citadas.

31 – En la sentencia Seeling se ha afirmado que los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva se oponen a una legislación nacional que considera como prestación de servicios exenta el uso, para las necesidades privadas del sujeto pasivo, de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa, pues no puede calificarse de arrendamiento o de alquiler.

32 – En las tantas veces citadas conclusiones del asunto Seeling, el abogado general Sr. Jacobs escribió que, «si el legislador comunitario hubiera querido que el artículo 6, apartado 2, letra a), se interpretara en relación con el artículo 13, parte B, letra b), habría podido esperarse que el primero hiciera una referencia expresa al segundo: después de todo, [se trataría de] transformar una operación sujeta en otra exenta».

33 – Sentencias de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec p. I-6665), apartado 13, y de 3 de febrero de 2000, Amengual Far (C-12/98, Rec. p. I-527), apartado 10.

34 – En la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763), el Tribunal de Justicia ha explicado que el párrafo final de la letra b) de la parte B del artículo 13 atribuye a los Estados miembros la facultad de restringir, mediante excepciones suplementarias, el alcance de la exención, pero no les tolera liberar del impuesto operaciones excluidas de la dispensa (apartado 21).