

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 15 de diciembre de 2005

■ **Asunto:** C-63/04

■ **Partes:** Centralan Property Ltd contra Commissioners of Customs & Excise,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 20, apartado 3 – Bienes de inversión – Deducción del impuesto soportado – Regularización de las deducciones – Bienes inmuebles – Enajenación mediante dos operaciones vinculadas, una exenta, otra gravada – Reparto»

I. Comentario

El Tribunal aclara el régimen de regularización de las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes inmuebles en el supuesto de que se produzca una enajenación mediante dos operaciones vinculadas, siendo una exenta y otra gravada.

Ante esta situación, para la que el artículo 20.3 de la VI Directiva no formula una respuesta clara y expresa, el Tribunal opta por la aplicación de un criterio de reparto en el procedimiento de regularización de la deducción, que tenga en cuenta la proporción de los valores (económicos) respectivos de ambas operaciones.

2. Antecedentes

Centralan es una filial al 100 % de Centralan Holdings Ltd, de cuyo capital social es titular único, a su vez, la University of Central Lancashire Higher Education Corporation (en lo sucesivo, «Universidad»). Centralan optó por la tributación con arreglo al artículo 13, parte C, letra b), de la Sexta Directiva.

En 1994 la Universidad, cuya posibilidad de deducir el IVA soportado se halla limitada, hizo construir un edificio conocido con el nombre de Harrington Building (en lo sucesivo, «edificio Harrington»). El 14 de septiembre de ese año Centralan compró el edificio Harrington a la Universidad, por la cantidad de 6.500.000 GBP más 1.370.500 GBP en concepto de IVA, y, a su vez lo arrendó a la Universidad por un período de 20 años y por una renta anual de 300.000 GBP más el IVA (en lo sucesivo, «arrendamiento de 20 años»). Esta operación permitió a Centralan deducir el IVA abonado al adquirir el edificio Harrington.

Tres años más tarde, Centralan cedió la totalidad de sus derechos sobre dicho edificio, por lo que debía aplicarse el artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA, mediante dos operaciones consecutivas:

La primera operación consistió en el otorgamiento, el 22 de noviembre de 1996, de un contrato de arrendamiento de 999 años (en lo sucesivo, «contrato de arrendamiento de 999años»), sin perjuicio del arrendamiento de 20 años a favor de la Universidad, a Inhoco, una entidad filial de Centralan Holdings Ltd, por la cantidad de 6.370.000 GBP y, de ser exigida, una renta de un importe insignificante.

Mediante la segunda operación, realizada el 25 de noviembre de 1996, se cedió el derecho de propiedad residual sobre el edificio Harrington a la Universidad por la cantidad de 1.000 GBP (en lo sucesivo, «transmisión del derecho de propiedad residual»).

El otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años constituyó un negocio exento ya que, aunque Centralan optó por la tributación del arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, es una persona jurídica vinculada a Inhoco en el sentido del anexo 10, artículo 2, apartado 3 A, de la VATA de 1994.

La transmisión del derecho de propiedad residual estaba sujeta al impuesto porque, a pesar de que la Universidad y Centralan son personas jurídicas vinculadas en el sentido de dicho anexo 10, con arreglo a los artículos 4, apartado 3, y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, el anexo 9, grupo 1, letra a), inciso ii), de la VATA de 1994 excluían la exención por la entrega de edificios construidos menos de tres años antes.

Ante estas operaciones se plantea cuál debe ser el procedimiento a seguir para regularizar la deducción del IVA soportado con la adquisición del edificio por Centralan, sosteniendo el contribuyente que la entrega se producía únicamente con la segunda operación y debía procederse a la regularización conforme a la misma, frente a la posición del VAT and Ruties Tribunal que sostenía la necesidad de realizar un reparto en atención a las dos entregas del bien, una exenta y otra gravada. Interpuesto recurso ante la High Court of Justice (England & Wales) por Centralan, se acuerda suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

«Cuando, durante el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sobre el IVA, un sujeto pasivo vende un edificio que se considera un bien de inversión y la venta del edificio se lleva a cabo a través de dos entregas, a saber; i) el otorgamiento de un contrato de arrendamiento sobre el edificio por 999 años [operación exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra b) de la (Sexta) Directiva] por un precio de 6.000.000 de [GBP], seguido tres días más tarde de ii) la venta de la “freehold reversion” [derecho de propiedad residual] [operación gravada en virtud del artículo 13, parte B, letra g) y del artículo 4, apartado 3, letra a), de la (Sexta) Directiva] por un precio de 1.000 [GBP] más IVA, con independencia de que una lleve o no aparejada la otra, es decir, que una vez que se ha realizado la primera no hay posibilidad de que no se lleve a cabo la segunda,

¿debe interpretarse el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que:

- a) se considera que el bien de inversión, hasta la expiración del período de regularización, ha sido afectado a una actividad económica que se presume plenamente gravada;
- b) se considera que el bien de inversión ha sido afectado, hasta la expiración del período de regularización, a una actividad económica que se presume íntegramente exenta, o
- c) se considera que el bien de inversión ha sido afectado, hasta el término del período de regularización, a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta según la proporción de los valores respectivos de la venta sujeta al impuesto de la "freehold reversion" y del arrendamiento de 999 años exento?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 20, apartado 3, 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se ha otorgado un contrato de arrendamiento de 999 años sobre un bien de inversión a favor de una persona contra el pago de una prima considerable y se ha cedido el derecho de propiedad residual («freehold reversion») relativo a este bien tres días más tarde a otra persona por un precio mucho menor, siendo así que estas dos operaciones

- se hallan indisolublemente vinculadas y
- consisten en una primera operación exenta y una segunda operación gravada,

y si

- por haberse transferido el poder de disposición sobre dicho bien de inversión con las facultades atribuidas a su propietario, tales operaciones constituyen entregas en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva,

se considera que, hasta la expiración del período de regularización, el bien de que se trata ha estado afectado a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta, según la proporción de los valores respectivos de ambas operaciones.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia debe dilucidar, principalmente si, con arreglo al artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, en circunstancias como las del asunto principal, debe considerarse que un bien de inversión inmobiliario, hasta la expiración del período de regularización a que se refiere dicha disposición, ha sido afectado a una actividad económica que se presume plenamente gravada o totalmente exenta, o si debe considerarse que pertenece a

una actividad parcialmente gravada y parcialmente exenta en proporción a los valores respectivos de las dos operaciones de que ha sido objeto dicho bien, a saber, el otorgamiento de un contrato de arrendamiento de 999 años seguido, tres días más tarde, de la transmisión del derecho de propiedad residual. La cuestión es relevante para precisar el método según el cual debe efectuarse la regularización de la deducción del IVA soportado en circunstancias como las del asunto principal.

El Tribunal considera que para responder a la cuestión precisada de este modo, debe, por lo tanto, determinarse cuál de dichas operaciones debe tomarse en consideración para la aplicación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva o, en su caso, en qué medida debe tenerse en cuenta a tal fin cada una de las referidas operaciones.

El Tribunal realiza la siguiente argumentación:

- En primer lugar analiza el contexto en el que se enmarca el artículo 20.3 de la VI Directiva para concretar el objetivo perseguido por el sistema de deducciones que permita identificar la finalidad del mecanismo de la regularización de deducciones.
- En segundo lugar, determinar el objetivo del régimen de regularización de los bienes de inversión.
- En tercer lugar, concretar el concepto de entrega de bienes que de lugar a la regularización, para
- Finalmente, concretar el método de cálculo de la regularización aplicable al supuesto de hechos en el caso de realizarse una entrega durante el período de regularización.

Por lo que se refiere al análisis contextual, el Tribunal considera que:

- El derecho de deducción establecido en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejerce inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.
- El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.
- Para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario,
 - i. por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y,
 - ii. por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen necesariamente para sus operaciones gravadas (art. 17.2 VI Directiva)

- Sólo se admite la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a las operaciones gravadas (art. 17.5 VI Directiva). Esta prorrateo debe calcularse según el procedimiento previsto en el artículo 19 de la citada Directiva.
- El criterio determinante para la deducibilidad del IVA soportado es la utilización de los bienes o de los servicios de que se trate para las operaciones gravadas. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva.

Por lo que se refiere al régimen especial de regularización previsto en el artículo 20 de la VI Directiva para los bienes de inversión el Tribunal realiza las siguientes consideraciones:

- El régimen especial reservado a los bienes de inversión por esta última Directiva se explica y se justifica por la utilización duradera de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición.
- El artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva regula el caso concreto de la entrega de un bien de inversión antes del término del período de regularización. En tal caso, la regularización anual se sustituye por una única regularización, basada en la supuesta utilización del bien de inversión de que se trate por el período restante. Según dicha disposición, el carácter deducible del IVA soportado depende de si la entrega efectuada está o no sujeta a dicho impuesto.
- El objetivo de la regularización consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto.
- Por lo tanto, en virtud de las normas referidas, la finalidad de dicha Directiva es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones sujetas a gravamen.

A efectos de concretar la aplicación del artículo 20.3 de la VI Directiva, el Tribunal aclara la aplicación del concepto entrega de bienes en el caso concreto para determinar 'cuántas' entregas de bienes han existido en esta serie de operaciones vinculadas mediante las cuales en primer lugar se cede un bien en arrendamiento por 999 años y en segundo lugar se transmite los derechos residuales de propiedad. A estos efectos, el Tribunal llega a la conclusión de que en el asunto principal, tanto la primera operación, consistente en el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años, como la segunda operación, consistente en la transmisión del derecho de propiedad residual, pueden constituir una «entrega», en el sentido de la Sexta Directiva. Por tanto existen dos entregas de bienes a efectos de proceder a la regularización de la deducción practicada por doble enajenación

realizada durante el período de regularización. El Tribunal se apoya en los siguientes argumentos:

- Aunque el derecho interno que regula la propiedad sólo considera transmisión del derecho de propiedad residual la transmisión del derecho a disponer del edificio con las facultades atribuidas a su propietario, del texto del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si fuera la propietaria del bien.
- Es el juez nacional el que debe determinar si una operación supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, y el juez que solicita la cuestión prejudicial considera que pueden existir dos entregas en este sentido.

Considerando que cada una de esas operaciones, el siguiente paso consiste en determinar cuál de ellas debería haberse tenido en cuenta a efectos de la regularización prevista en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva o, en su caso, en qué medida cada una de ellas debería haberse tenido en cuenta a tal fin.

A tal efecto, el Tribunal analiza tomar en consideración las operaciones conforme a las siguientes opciones:

la operación por la cual Centralan renunció definitivamente al derecho que ostentaba sobre el edificio Harrington, a saber, la transmisión del derecho de propiedad residual, que es una operación gravada;

- la operación más importante desde el punto de vista económico, es decir, el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años, que es una operación exenta, o,
- las dos operaciones conjuntamente.

Para tomar su conclusión el Tribunal parte del objetivo del artículo 20.3 de la VI Directiva: las normas de regularización relativas a los bienes de inversión, entre las que se encuentra el artículo 20, apartado 3, deben interpretarse a la luz de su objetivo, que es garantizar que las deducciones del impuesto soportado sean fiel reflejo de la utilización de las aportaciones de carácter duradero a los efectos de las operaciones gravadas.

Por ello opta por criterio proporcional de cálculo de la regularización. El Tribunal ha declarado que se imponía un planteamiento proporcional incluso en las circunstancias en que el texto de la disposición pertinente de la Sexta Directiva no lo previera expresamente.

No resulta un impedimento para dicha solución las hipotéticas dificultades prácticas con que pueda encontrarse la empresa para su cálculo. Baste observar que, si bien es cierto que la consideración de más de una entrega que se produzca durante el período de regularización puede plantear algunas dificultades prácticas, no entraña, sin embargo, ninguna

dificultad insuperable que pueda afectar a la aplicación del régimen del IVA. En efecto, como señaló la Abogado General en los puntos 56 y 58 de sus conclusiones, en tal caso, se podría, por ejemplo, considerar la posibilidad de procurar que, con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, se regularizara la parte de la deducción inicial relativa al derecho de propiedad que permanece en el patrimonio del sujeto pasivo hasta la cesión de este derecho o hasta el término del período de la regularización, según el caso.

Llegado a este punto, el Tribunal no considera necesario pronunciarse sobre la posible aplicación del principio del abuso de derecho a las circunstancias del caso planteado.

... ○ ...