

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-269/03

■ **Partes:** Administration de l'enregistrement et des domaines, Estado del Gran Ducado de Luxemburgo Vs Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte C – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho a optar por la tributación – Deducción del impuesto soportado – Obtención previa de una aprobación de la administración tributaria»

1. Comentario y legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si al amparo de art. 13, parte C de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrían exigir la previa autorización de la Administración Tributaria, en el supuesto de que los Estados facultan a los sujetos pasivos para poder renunciar a la exención de la aplicación del IVA en las operaciones de alquiler de inmuebles.

El Tribunal respondió que el art. 13, parte C, párrafos primero, letra a) segundo de la Sexta Directiva, no se opone a que un Estado miembro que haga eso de la facultad de conceder a sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, adopte una normativa que supedita la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención de una autorización previa desprovisto de efecto retroactivo de la Administración Tributaria.

1.1 Legislación española.

El apartado uno nº 23 del art. 20 de la Ley 37/92 sobre el IVA, exceptúa del Impuesto los arrendamientos que tengan la consideración de servicios a los edificios o partes de los mismos, destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y accesorios, si bien el nº dos de dicho artículo 20 permite la renuncia a la exención por parte del sujeto pasivo, empresario o profesional, en el sentido de la Sentencia que comentamos.

El alquiler de oficinas y locales está sujeto a IVA en España, y por tanto, no cabe esta renuncia.

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

El artículo 13, partes B, letra b), y C, de la Sexta Directiva dispone:

«B. Otras exenciones

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 [...]

[...]

C. Opciones

Los Estados miembros podrá 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.»

Normativa nacional

El artículo 44, apartado 1, letra g), de la Ley de 12 de febrero de 1979 (Mémorial A 1979, p. 451), del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada, prevé:

«Quedarán exentos del impuesto sobre el valor añadido dentro de los límites y según los requisitos que se establezcan mediante reglamento granducal:

[...]

g) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]

El artículo 45 de esta Ley prevé la posibilidad de renunciar a esta exención sin perjuicio de la observancia de las disposiciones del reglamento de aplicación de esta Ley.

El Reglamento granducal de 7 de marzo de 1980, por el que se establecen los límites y requisitos de ejercicio del derecho a optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias (Mémorial A 1980, p. 242; en lo sucesivo «Reglamento granducal»), se adoptó sobre la base de la Ley de 12 de febrero de 1979. Su artículo 1 permite a los sujetos pasivos «optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias enunciadas a continuación:

[...]

b) quien, en virtud de un contrato escrito y de mutuo acuerdo, entregue en arrendamiento o alquiler a un sujeto pasivo bienes inmuebles».

El artículo 3, párrafo primero, del Reglamento granducal dispone:

«El derecho de opción sólo podrá ejercitarse respecto del inmueble utilizado en su totalidad o, en caso de utilización mixta, respecto de su parte preponderante por [...] el arrendatario, para el ejercicio de actividades que le autoricen a deducir el impuesto soportado».

A tenor del artículo 5 del Reglamento granducal:

«Quien haga uso del derecho de opción deberá presentar a la administración del registro para su aprobación una declaración de opción escrita.

En caso de entrega a título oneroso, debe obtenerse la aprobación antes de la elevación a documento público. La administración se pronunciará sobre la declaración de opción en el mes de su presentación.

En caso de arrendamiento, la aplicación del impuesto se autoriza a partir del primer día del mes siguiente a aquel en el que se ha aprobado la declaración de opción. La decisión administrativa deberá adoptarse en el plazo de un mes desde la recepción de dicha declaración.»

3. Sentencia.

3.1 Antecedentes de hecho

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones del artículo 13, parte C, 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»).

Esta petición se suscitó en el marco de un litigio entre la administration de l'enregistrement et des domaines (en lo sucesivo, «administración») y el Estado del Gran Ducado de Luxemburgo, por una parte, y la sociedad Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (en lo sucesivo «VOK»), sociedad de responsabilidad limitada establecida en Luxemburgo (Luxemburgo), por otra, acerca del importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido por VOK en el marco del arrendamiento de un bien inmueble.

3.2 Litigio principal y cuestión prejudicial

VOK ordenó la construcción de un inmueble de oficinas en Luxemburgo que alquiló a un gabinete de auditores de cuentas a partir del 1 de enero de 1993, fecha en que finalizó la construcción del inmueble. Desde el inicio del arrendamiento, VOK envió a dicho gabinete facturas mensuales en las que se incluía el IVA.

VOK ejercitó su derecho a optar por el IVA presentando a la administración una declaración de opción para su aprobación el 29 de junio de 1993. La aprobación se le concedió el 30 de junio de 1993 con efectos a partir del 1 de julio de 1993.

Al dudar de la legalidad de un procedimiento de aprobación como el previsto por la normativa luxemburguesa a la vista de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativas al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles, examinadas a la luz del principio del derecho de deducción, la Cour d'appel, mediante resolución de 18 de junio de 2003, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Permite el artículo 13, [parte C, párrafo primero, letra a)], de la Sexta Directiva [...] que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles supedita la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención previa de una aprobación no retroactiva de la administración tributaria?»

3.3 Fundamentos de derecho

Sobre la cuestión prejudicial

VOK y la Comisión sostienen que las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativas al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles, no pueden interpretarse en el sentido de que permiten a los Estados miembros adoptar una normativa como la controvertida en el litigio principal, que incluye un procedimiento de aprobación previo que hace que, en ciertos casos, sea imposible deducir íntegramente el IVA soportado.

A este respecto, es preciso recordar que el derecho de deducción es un principio fundamental del sistema del IVA. Hay que comprobar si un procedimiento de aprobación como el adoptado por el Gran Ducado de Luxemburgo constituye una aplicación incorrecta del derecho a optar por la tributación previsto por las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, en la medida en que pueda infringir este principio.

De estas disposiciones se desprende que la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador a los Estados miembros como excepción a la norma general establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, según la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están en principio exentas. Por tanto, el derecho de deducción no se ejercita de manera automática en este contexto, sino únicamente si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y sin perjuicio de que los sujetos pasivos ejerzan el derecho de opción que se les ha concedido.

El Gran Ducado de Luxemburgo, en el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, limitó el derecho de opción a los casos en que el propio arrendatario es un sujeto pasivo que tiene derecho de deducción y supeditó el ejercicio de esta opción a un procedimiento de aprobación previa.

Debe considerarse que, como resulta de las conclusiones del Abogado General, este procedimiento de aprobación previa constituye una modalidad de ejercicio del derecho de opción en el sentido del artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, habiéndose de com-

probar si esta modalidad permite aplicar el derecho de opción sin menoscabar indebidamente el derecho de deducción.

Según el Gran Ducado de Luxemburgo y la administración, el procedimiento de aprobación es necesario para permitir que la administración se cerciore de que se cumplen los requisitos legales relativos, en particular, a la condición de sujeto pasivo del arrendatario. Añaden que el objetivo de dicho procedimiento es evitar los casos de fraude o de abuso y que no trata en absoluto de restringir el derecho de deducción.

A este respecto, en primer lugar debe admitirse que, cuando un Estado miembro supedita el derecho de optar por la tributación a ciertos requisitos legales, un procedimiento de aprobación previa permite cerciorarse de que se cumplen estos requisitos.

En segundo lugar, hay que señalar que en el litigio principal no se discute que hubiera bastado que la interesada, VOK, presentase su declaración de opción antes del inicio del arrendamiento, en la práctica antes del final de diciembre de 1992, para obtener la aprobación en ese mes y poder ejercitar plenamente su derecho de deducción, desde el comienzo del arrendamiento el 1 de enero de 1993.

De este modo, resulta que el objetivo de dicho procedimiento de aprobación no es menoscabar el derecho de deducción, sino que, al contrario, permite que este derecho se ejercite plenamente, sin perjuicio del cumplimiento de ciertos requisitos, en particular, la presentación de una declaración de opción y la obtención de una aprobación en unos plazos determinados.

La irretroactividad del procedimiento de aprobación no lo hace desproporcionado. Al contrario, puede considerarse útil para incitar a los arrendadores a presentar su declaración de opción por adelantado. En efecto, no puede excluirse que un procedimiento de aprobación de carácter retroactivo pueda producir el efecto inverso llevando a los arrendadores a presentar su declaración de opción con retraso y que, por tanto, resulte menos adecuado para garantizar la aplicación correcta del ejercicio del derecho de opción así como para alcanzar el objetivo de seguridad jurídica mencionado en el apartado 25 de la presente sentencia.

3.4 Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Las disposiciones del artículo 13, parte C, párrafos primero, letra a), y segundo, 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, no se oponen a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles adopte una normativa que supedita la deducción íntegra del IVA sometido a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria.

... ○ ...