

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-284/03

■ **Partes:** État belge Vs. Temco Europe SA,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra b) – Operaciones exentas – Arrendamiento de bienes inmuebles – Convenio de ocupación en precario»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se planteó la cuestión siguiente:

¿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.

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 (code IVA)-, a saber, la puesta a disposición en precario y por un período 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?.

El Tribunal resuelve el litigio considerando que estamos ante un arrendamiento de inmuebles sujeto, ya que grava la disposición, aunque fuera pasiva, de locales o inmuebles mediante una retribución vinculada al transcurso del tiempo. No obsta esta tesis el criterio de que el arrendamiento se trata de una ocupación exclusiva pues, como dice el Tribunal, este derecho puede limitarse en el contrato celebrado con el arrendador y el arrendador puede reservarse el derecho -en este caso- a visitar regularmente el inmueble arrendado.

Por otro lado, sigue diciendo el Tribunal, un contrato de arrendamiento puede referirse a determinadas partes de un inmueble de uso común con otros ocupantes.

1.1 Legislación española.

En la Legislación española está permitido el contrato de subarriendo total o parcial, sin que por ello pierda este carácter:

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

El artículo 13 de la Sexta Directiva, que figura en el título X, “Exenciones”, con la rúbrica “Exenciones en el interior del país”, dispone lo siguiente:

«[...]

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, con excepción de:

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

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

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

[...]»

3. Sentencia

3.1 Antecedentes de hecho

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Temco Europe SA (en lo sucesivo, «Temco Europe») y el Estado belga en relación con una reclamación en vía de apremio dirigida contra Temco Europe, mediante la que se requiere a esta sociedad el abono de sendos importes de 137.125,53 euros (5.531.639 BEF), correspondiente al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido supuestamente de forma indebida por la sociedad, y de 13.708,51 euros (553.000 BEF) en concepto de sanción tributaria, más los intereses legales aplicables a ambos importes.

No conformes con esta liquidación Temco acudió al Tribunal de Apelación de Bruselas que planteó la siguiente cuestión ante el Tribunal de Justicia:

«¿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 [code TVA]–, 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?»

3.2 Fundamentos de derecho

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

Temco Europe afirma que los convenios, que no constituyen contratos de arrendamiento conforme al Derecho belga, no responden al concepto de arrendamiento a efectos del Derecho comunitario, dada la falta de un derecho de ocupación exclusiva del bien, el carácter esencialmente precario del derecho y el hecho de que no se fija la retribución exclusivamente en función de la duración de la ocupación del bien.

El Estado belga alega que, para determinar la naturaleza de un contrato, debe atenderse a sus condiciones de ejecución, con independencia de la formulación de sus cláusulas. Señala asimismo la necesidad de tener en cuenta la *ratio legis* de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el contexto en el que se incardina la exención, así como la finalidad y la sistemática de la Directiva. Indica que no cabe interpretar el criterio relativo a la duración del contrato en el sentido de que la duración deba determinarse siempre en el momento de celebración del contrato. En cuanto al carácter precario de la ocupación, el Estado belga considera que se trata de una modalidad de extinción de la obligación que no desvirtúa la esencia de la prestación.

La Comisión destaca que el propio órgano jurisdiccional remitente considera que los contratos son leoninos y ficticios por haber sido celebrados de modo manifiesto con el objeto de eludir el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles». Entiende que el juez nacional debe atender a la realidad de los hechos y no quedarse en la letra de los convenios. Alega, igualmente, que se puede presumir una voluntad de evasión fiscal ante la ausencia de motivos económicos válidos para la celebración de los convenios; o bien, que el órgano jurisdiccional que conoce del fondo del asunto podría basarse en el concepto de abuso de derecho, desarrollado por el Tribunal de Justicia en otras circunstancias.

Respuesta del Tribunal de Justicia

En numerosas sentencias, el Tribunal de Justicia ha definido el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, señalando que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

Si en numerosas sentencias el Tribunal de Justicia ha aludido reiteradamente a la duración del arrendamiento, es por distinguir el arrendamiento de bienes inmuebles, que en general constituye una actividad relativamente pasiva ligada al mero transcurso del tiempo, que no produce un valor añadido relevante, de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, como las excepciones previstas en el artículo 13, parte B,

letra b), puntos 1 a 4, de la Sexta Directiva, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en el cumplimiento de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien, como el derecho de utilizar un campo de golf, el de utilizar un puente a cambio del pago de un derecho de peaje, o incluso el derecho de instalar máquinas expendedoras de cigarrillos en un establecimiento comercial.

Finalmente, en relación con el derecho del arrendatario a ocupar el inmueble en exclusiva, procede señalar que este derecho puede limitarse en el contrato celebrado con el arrendador; y que se refiere solamente al inmueble tal y como se define en el contrato. El arrendador puede, por tanto, reservarse el derecho a visitar regularmente el inmueble arrendado. Por otro lado, un contrato de arrendamiento puede referirse a determinadas partes de un inmueble de uso común con otros ocupantes.

En relación con la operación controvertida en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración todas las circunstancias que la rodean para analizar los elementos que la caracterizan y valorar si puede calificarse de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Asimismo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional verificar si los contratos, atendiendo a su ejecución, tienen por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, o bien dan lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

Por consiguiente el Tribunal respondió según el siguiente

4. Fallo

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

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, debe interpretarse en el sentido de que constituye un «arrendamiento de bienes inmuebles», a efectos de dicha disposición, la operación por la que una sociedad otorga simultáneamente, mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada, siempre que los contratos, atendiendo a su ejecución, tengan por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, y no den lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

... ○ ...