

SENTENCIA DE 12 DE JUNIO DE 2003

■ **Asunto C-275/01**

■ **Partes:** Sinclair Collis Ltd / Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra b) – Operaciones exentas – Arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Instalación de máquinas expendedoras de cigarrillos en locales comerciales”

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó ante el Tribunal una cuestión prejudicial sobre la interpretación del art. 13 parte B, letra b) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con la exención del IVA del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, a propósito de la instalación en bares, cafeterías y hoteles de máquinas expendedoras de cigarrillos de cuyo funcionamiento y mantenimiento se ocupa la empresa propietaria de las máquinas, en este caso Tobacco Group.

En los antecedentes de hecho de la Sentencia, figuran las condiciones pactadas entre el propietario de las máquinas y el dueño del local donde se explotan.

La Sentencia declara que no nos hallamos ante un arrendamiento de inmuebles exento, al amparo del art. 13 parte B, letra b), porque el objeto del contrato no es la puesta a disposición de una superficie o de un emplazamiento al tiempo que se garantiza a la otra parte contratante el derecho a usarlo con facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de este derecho, que es lo que caracteriza al arrendamiento de inmuebles, según reiterada jurisprudencia del Tribunal.

En consecuencia, según la Sentencia, nos hallamos ante un contrato de prestación de servicios sujeto a IVA.

I.1 Legislación española

La exención de la tributación del IVA en los arrendamientos de bienes inmuebles se regula en el art. 20 n° 23 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, si bien esta Ley exenciona los

arrendamientos de viviendas, pero no los de locales, sin embargo la Directiva no hace esta distinción, pero faculta a los Estados para ampliar las excepciones a las exenciones, y a ello se ha acogido la legislación española.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 7 de junio de 2001, la House of Lords planteó, una cuestión prejudicial sobre 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.

2.1 El litigio principal y la cuestión prejudicial

Sinclair Collis Ltd (en lo sucesivo, “SC”), que forma parte del Imperial Tobacco Group, se dedica a instalar en bares, cafeterías y hoteles máquinas expendedoras de cigarrillos, de cuyo funcionamiento y mantenimiento se ocupa.

A tal efecto, SC celebra con cada propietario de los referidos locales comerciales (en lo sucesivo, “propietario del local”) un contrato que tiene por objeto la entrega de tales máquinas expendedoras a cambio del pago de un determinado porcentaje de los beneficios brutos obtenidos a partir de las ventas realizadas en general en dichos locales y, más concretamente, a partir de las ventas realizadas por medio de las máquinas expendedoras (en lo sucesivo, “contrato”).

En virtud del referido contrato, las máquinas expendedoras se instalan en el emplazamiento que el propietario del local considere idóneo para generar el mayor número de ventas. No obstante, el propietario del local no puede negarse sin razón justificada a que SC elija un emplazamiento diferente. Los cigarrillos almacenados en las máquinas expendedoras y el dinero que se ingresa en ellas, así como los puros y otras labores de tabaco, siguen siendo propiedad de SC. El propietario del local concede a ésta, por un período de dos años, el derecho exclusivo a instalar máquinas expendedoras y a ocuparse del funcionamiento de las mismas, de las que dicha sociedad sigue siendo propietaria. Por otro lado, el contrato atribuye a SC el derecho exclusivo a suministrar al establecimiento en cuestión puros y otras labores de tabaco.

El propietario del local se obliga a suministrar la electricidad necesaria y a prohibir que se instalen en su establecimiento máquinas expendedoras que ofrezcan productos comparables a los que son objeto del contrato. Las máquinas expendedoras pueden ser cambiadas de sitio, excepto aquellas que estén diseñadas para quedar fijadas a la pared.

SC conserva el control exclusivo del acceso a las máquinas expendedoras, garantiza que estén bien abastecidas y procede a retirar el dinero ingresado, a fin de llevar a cabo el reparto convenido.

En enero de 1996, los Commissioners resolvieron que las prestaciones previstas en el contrato estaban exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el contrato suponía la autorización del uso de un bien inmueble. SC, que tenía interés en que la prestación quedara sujeta al impuesto a fin de poder reducir a su vez el IVA soportado, formuló una reclamación económico-administrativa contra aquella resolución ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido). Este organismo consideró que el objeto principal del contrato era la instalación de máquinas expendedoras de cigarrillos y no el uso o disfrute de un bien inmueble, y declaró que la transacción, por consiguiente, no debía quedar exenta del IVA.

Los Commissioners interpusieron recurso en vía contencioso-administrativa contra esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales) (Reino Unido), que dictó sentencia favorable a aquéllos. SC interpuso recurso de apelación contra la sentencia de la High Court ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), que desestimó la apelación. SC interpuso entonces recurso de casación ante la House of Lords.

Por estimar que la solución del litigio requería una interpretación de la Sexta Directiva, la House of Lords decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en lo sustancial que se dilucide si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.

Es preciso señalar que, según los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, el contrato no tiene por objeto la puesta a disposición pasiva de una superficie o de un emplazamiento al tiempo que se garantiza a la otra parte contratante el derecho a usarlo con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

En segundo lugar, el contrato no atribuye a SC el derecho a controlar o limitar el acceso al emplazamiento en donde se encuentran las máquinas expendedoras. En efecto, si bien es cierto que SC dispone, a tenor del contrato, de un derecho exclusivo de acceso a las

máquinas expendedoras a fin de ocuparse de su mantenimiento, abastecerlas en cigarrillos y recoger el dinero que se haya ingresado en las mismas, no es menos verdad que dicho derecho se refiere únicamente al acceso a la máquina expendedora propiamente dicha, especialmente a su mecanismo interno, pero no así al acceso a la parte de la superficie del establecimiento en donde la máquina expendedora se encuentra.

En tales circunstancias, la ocupación de una parte de la superficie de los locales comerciales o de un emplazamiento en los mismos no constituye, a tenor del contrato, sino un medio de realizar la prestación que constituye su objeto, a saber, garantizar el ejercicio del derecho de venta en exclusiva de cigarrillos en el establecimiento mediante la instalación y mantenimiento de máquinas expendedoras automáticas, a cambio de un porcentaje de los beneficios.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“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 no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 10 de octubre de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“La concesión por parte del propietario de un local (“el titular del establecimiento”) al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar, explotar y ocuparse del mantenimiento de dicha máquina expendedora en el local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el titular del establecimiento, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin que dicho derecho vaya acompañado de ningún otro derecho de posesión o de control significativo que no sean los establecidos en el contrato escrito entre las partes, no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido 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.”