

SENTENCIA DE 9 OCTUBRE DE 2001

■ Asunto C-108/99

■ Partes: Commissioners of Customs Excise / Cantor Fitzgerald International

Fiscalidad

Prejudicial

■ Síntesis: «Sexta Directiva sobre el IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Prestación de servicios – Subrogación a título oneroso de un tercero en un contrato de arrendamiento» (Sala Sexta)

I. Comentario. Legislación española.

En este asunto similar al 409/99, aquí también comentado se planteó la cuestión de si la cesión de un contrato de arrendamiento (Wako) a favor de un tercero (CFI), con consentimiento al propietario del inmueble (Prudential Assurance) y por la que el cedente (Wako) se compromete a pagar una cantidad al cesionario (CFI que se convertía en arrendatario) por aceptar la subrogación del contrato, podía considerarse, por un lado como una prestación de servicios del art. 2.1 de la Sexta Directiva, y por otro si esta prestación de servicios, podría considerarse exenta de acuerdo con el art. 13, parte B) letra b) de la Directiva, como arrendamiento de inmuebles.

El Tribunal, consideró que el contrato entre el cedente (Wako) y el cesionario (CFI) por el que aquel cedía el arrendamiento de un inmueble a cambio del pago de una suma al cesionario por la subrogación del arrendamiento, entendió que esta cesión no se podía asimilar a un arrendamiento exento del art. 13, parte B) letra b) al no reunir los requisitos necesarios para que ésta se produzca, puesto que como ha declarado el Tribunal en otras Sentencias, el arrendamiento de bienes inmuebles, consiste fundamentalmente en que el propietario del inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta por un período de tiempo acordado, y éste no es el caso, según la Sentencia.

Por otro lado, interpreta el art. 13, parte B) letra b) de la Sexta Directiva, diciendo que éste se aplica a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos, o que le sean accesorios, sin que se efectúen por el propio propietario.

Como en el Asunto 409/98, el Abogado General discrepó de este criterio del Tribunal y equiparó esta cesión, a un arrendamiento de bienes inmuebles exento.

1.1 Legislación española

En nuestro Derecho Civil nos encontraríamos ante una subrogación del contrato de arrendamiento, con conocimiento del propietario, o sea un subarriendo total, que muy bien pudiera considerarse como un arrendamiento exento (si se tratara de viviendas), puesto que el subarrendatario del inmueble (total o parcial) se comprometía a pagar el precio, por un período de siete años en consecuencia concurrían los requisitos, que exige la Sentencia para el arrendamiento.

Ahora bien, nos encontraríamos aquí ante el supuesto del art. 20 uno nº 23, que exceptúa de la exención de los arrendamientos de todo o parte de edificios, incluso para ser subarrendados, pero no parece este el supuesto, puesto que el arrendatario se comprometía a no subarrendar, ni ceder, sin consentimiento del propietario, y además la cesión se efectuó siete años después. Es decir que el arriendo no se celebró con la intención de subarrendar y por lo expuesto podría considerarse un arrendamiento, que estaría exento en nuestro derecho, si fuera de viviendas.

El subarriendo, es desde luego, figura admitida en nuestro derecho y además equiparable, salvo los propios de esta figura, al arrendamiento.

En definitiva, compartimos la tesis del Abogado General.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 2 de septiembre de 1998, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench División (Divisional Court), planteó al Tribunal de Justicia 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.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Cantor Fitzgerald International (en lo sucesivo, «CFI») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») componentes en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la sujeción al IVA de una prestación de servicios consistente en la asunción, por parte de CFI, a cambio de un pago, de los derechos y obligaciones derivados de un contrato de arrendamiento cedido por el arrendatario con el consentimiento del propietario.

2.1. El litigio principal y la cuestión prejudicial

En marzo de 1986, Prudential Assurance Co. Ltd (en lo sucesivo, «propietario») arrendó a Wado International (Europe) Ltd (en lo sucesivo «Wako»), por un período de 15 años, la cuarta planta de un inmueble situado en Londres. De conformidad con el con-

trato, Wako se comprometió a no subarrendar el bien ni ceder el contrato sin el consentimiento del propietario.

En 1993, Wako y CFI acordaron, con el consentimiento del propietario, la cesión del contrato de arrendamiento a CFI. Con arreglo a este contrato, CFI, que se convertía en el nuevo arrendatario, se comprometía a cumplir las obligaciones que incumbían a Wako en virtud del contrato de arrendamiento y a indemnizar a ésta por cualquier pérdida o deuda derivada del arrendamiento. Como contraprestación por la subrogación de CFI en el contrato de arrendamiento, Wako se comprometió a pagar a esta última la suma de 1,5 millones de GBP.

CFI declaró un importe de 1,5 millones de GBP a efectos del IVA, operación que aprobaron los Commissioners mediante resolución de 30 de julio de 1996. El CFI interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Mediante sentencia de 6 de agosto de 1997, este órgano jurisdiccional estimó el recurso y declaró que la operación de que se trataba estaba exenta del IVA.

Los Commissioners apelaron esta sentencia ante la High Court.

A la luz de la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92), este órgano jurisdiccional duda que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, deba interpretarse en el sentido de que la prestación de servicios realizada por CFI quede exenta. Se inclina por una norma simple en virtud de la cual un pago sólo estaría exento si se efectuara como contraprestación por la constitución o concesión de un derecho sobre un inmueble. Esta solución se acomodaría a los hechos del asunto Lubbock Fine, pero el Tribunal de Justicia no se pronunció en este sentido.

En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«A la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-63/92, Lubbock Fine, ¿está exenta del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva una prestación de servicios efectuada por una persona (en lo sucesivo, "persona") que no tiene título alguno sobre un bien inmueble, cuando esta persona acepta la cesión de un contrato de arrendamiento de dicho bien inmueble realizada por un arrendatario, y éste paga como contraprestación una suma de dinero a la persona a la que se cede el arrendamiento del bien inmueble?»

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la cuestión prejudicial

Como expuso el órgano jurisdiccional remitente, la prestación de que se trata en el asunto principal consiste en que un futuro arrendatario, en calidad de prestador de servicios, acepta la cesión del arrendamiento de un inmueble por parte de un arrendador; en calidad

de beneficiario. Por tanto, en el asunto principal existe, contrariamente a la apreciación de la Comisión, una prestación de servicios identificable comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva en virtud del artículo 2, apartado 1, de ésta, y es, por tanto, imposible, a menos que exista una exención prevista por una disposición específica de dicha Directiva. En consecuencia, procede examinar si a esta prestación de servicios le resulta aplicable el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado (véanse en este sentido las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, y Comisión/Reino Unido, C-359/97, y 4 de octubre de 2001, Goed Wonen, C-326/99).

La prestación de que se trata en el asunto principal no satisface estos requisitos.

Al contrario, el nuevo arrendatario, CFI, es quien, al aceptar asumir los derechos y obligaciones derivados de un contrato de arrendamiento existente, prestó un servicio al antiguo arrendatario, Wako. Wako no efectuó ninguna prestación de servicios a favor de CFI, sino que pagó la contrapartida en dinero de la prestación realizada por CFI, contrapartida que, como tal, no está sometida al IVA. Únicamente el propietario efectuó una prestación de servicios en favor de CFI, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, a saber, el derecho a ocupar su inmueble a cambio del pago de la renta.

Contrariamente a lo que sostiene CFI, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, se aplica a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

«No está exenta con arreglo al 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, una prestación de servicios efectuada por una persona que no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que consiste en aceptar, a título oneroso, la cesión por parte del arrendatario de un contrato de arrendamiento de dicho bien.»

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 23 de enero de 2001.

Véase el asunto C-409/98.