

SENTENCIA 4 OCTUBRE DE 2001

Asunto C-326/99

Stichting "Goed Wonen" / Staatssecretaris van Financiën

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: "Sexta Directiva IVA – Competencia de un Estado miembro para considerar ciertos derechos reales sobre un inmueble como bienes corporales objeto de entrega – Ejercicio de dicha competencia limitado al supuesto en el que el precio del derecho real sea al menos igual al valor económico del inmueble – Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Exenciones"

(Sala Quinta)

COMENTARIO.

En este asunto se plantean dos cuestiones a propósito de la constitución de un usufructo de viviendas nuevas por una retribución inferior al precio de coste de dichas viviendas, puesto que la legislación neerlandesa exigía que el precio del usufructo fuese, al menos, igual al coste de la vivienda más el IVA.

Estas cuestiones fueron las siguientes:

a) La primera era la de si una legislación nacional que limita el concepto de "entrega de bienes corporales" a que en el alquiler de bienes inmuebles, el precio sea, al menos, igual al precio del coste del inmueble más el IVA, a fin de garantizar la percepción real y correcta del IVA, era o no contraria al art. 5 apartado 1 y 3 de la Sexta Directiva, considerando el Tribunal que la exigencia de este requisito de una contraprestación mínima, como la señalada, no era contraria a la Sexta Directiva, ya que la letra b) del apartado 3 del art. 5, faculta a los Estados miembros a considerar como "entrega de bienes corporales" (sujetos a IVA) los derechos reales que confieren a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles como ya declaró la Sentencia Van Tiem de 4 de diciembre de 1990 (Asunto C-186/89) y si el apartado 3, faculta a los Estados a asimilar las entregas de bienes corporales, a los derechos reales citados, igualmente hay que entender que éstos están facultados para que se limite dicha asimilación, a que los derechos cumplan unos criterios precisos y definidos por el Estado miembro de que se trate.

b) La segunda cuestión era la de si el art. 13 punto B) letra b) y punto C) a) de la Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro considerar que la constitución de un derecho de usufructo sobre un bien inmueble por un período limitado (en este caso 10 años) puede equiparse a un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido de la mencionada disposición y, por tanto, exento de IVA.

El Tribunal se pronunció positivamente, ya que de una parte el art. 13 parte B) y letra b) y parte C de la Sexta Directiva no define el concepto de arrendamiento o alquiler de bienes, rechazando el criterio de los recurrentes y de la Comisión, de que este concepto debe basarse en los del derecho civil, y en anteriores como está el respeto al principio de neutralidad del IVA y la necesidad de que las disposiciones de la Sexta Directiva se apliquen de forma coherente y en particular la aplicación, correcta, firme y uniforme de las exenciones previstas (Sentencia 11 de junio de 1998 Fischer 283/95) induce a asimilar la constitución de un derecho como el usufructo, al alquiler o arrendamiento, exentos sin perjuicio del derecho que los Estados miembros pueden conceder a los sujetos pasivos, a renunciar con arreglo al art. 73, parte C) de la Sexta Directiva.

La Sentencia declara también que el arrendamiento de un bien inmueble, aunque es una actividad económica, constituye una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante y que en principio debe estar exenta de imposición, al igual que las entregas posteriores de la primera entrega al consumidor final, que marca el fin del precio productivo y, por consiguiente hay que asimilar al arrendamiento exento.

El fundamento de esta Sentencia, por supuesto no es jurídico, sino económico, como fácilmente puede apreciarse, y en base a ello, en vez de hacer una interpretación restrictiva de las exenciones, la hace extensiva, lo que no está muy conforme como el criterio comúnmente aceptado y legislado de que las exenciones deben interpretarse restrictivamente, como la Sentencia 409/98 aquí comentada.

b) Legislación española

En la legislación española el usufructo de edificios destinados a viviendas estaría exento a tenor del art. 20, apartado uno, número 23, en relación con la letra b) puesto que este número exceptúa de IVA a los arrendamientos y a la constitución y transmisión de los derechos reales de goce, como el usufructo y, por consiguiente, no sería necesaria la asimilación que en base a la Sexta Directiva, hace la sentencia de 4 de octubre de 2001 (Asunto 326/99).

Sin embargo, en nuestro Derecho civil no se podría hacer tal equiparación, puesto que el usufructo es un derecho real, mientras que el arrendamiento tiene carácter obligatorio. No obstante, en materia de IVA habrá que estar a lo que regula la legislación pertinente.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 24 de agosto de 1999, el Hoge Raad der Nederlanden planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 3, y 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Stichting “Goed Wonen”, fundación neerlandesa, y el Staatssecretaris van Financiën sobre una liquidación complementaria emitida por el Inspector de Hacienda en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”) declarado por esta fundación en el período del 1 de abril al 30 de junio de 1995.

El litigio del procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

Stichting “Goed Wonen”, demandante en el procedimiento principal, sucedió jurídicamente a Woningbouwvereniging “Goed Wonen” (Asociación para la construcción de viviendas “Goed Wonen”; en lo sucesivo, “Asociación GW”).

Durante el segundo trimestre de 1995 se entregaron a la Asociación GW tres edificios nuevos de viviendas destinadas al alquiler.

Mediante escrituras de 28 de abril de 1995, la Asociación GW constituyó la Fundación “De Goede Woning” (en lo sucesivo, “Fundación GW”) y le concedió el usufructo sobre las viviendas nuevas por un plazo de diez años, a cambio de una retribución inferior al precio de coste de dichas viviendas. Además, como usufructuaria, la Fundación GW apoderó a la Asociación GW para administrar las viviendas, encargarse, directa o indirectamente, del mantenimiento ordinario y extraordinario, cobrar y administrar las rentas, expedir recibos por las rentas percibidas, celebrar, modificar y resolver contratos de arrendamiento de las viviendas, emitir facturas por los incrementos de las rentas, y realizar en representación de la usufructuaria todos los actos jurídicos relacionados con la referida administración que la Asociación GW estimase oportunos.

En su declaración fiscal correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 1995, la Asociación GW, por una parte, incluyó el IVA que había repercutido a la Fundación GW por la constitución del usufructo, por importe de 645.067 NLG, y, por otra parte, dedujo el IVA que había soportado por la construcción de las viviendas, por importe de 1.285.059 NLG. Sobre la base de esa declaración, la Asociación GW obtuvo una devolución de 639.992 NLG.

Posteriormente, el Inspector de Hacienda emitió una liquidación complementaria por el importe deducido por la Asociación GW. Dicha liquidación fue confirmada mediante resolución de 12 de diciembre de 1996, que la Asociación GW impugnó ante el Gerechtshof te Arnhem (Países Bajos). No obstante, mediante resolución de 14 de febrero de 1997, el Inspector redujo de oficio la liquidación complementaria al importe de 639.992 NLG, correspondiente a la cantidad devuelta a la Asociación GW sobre la base de su declaración.

El 21 de agosto de 1997, la Asociación GW se transformó en fundación y se convirtió en Stichting “Good Wonen”.

Mediante sentencia de 20 de mayo de 1998, el Gerechtshof te Arnhem confirmó la liquidación complementaria, con arreglo a la reducción efectuada por el Inspector de Hacienda. Stichting “Goed Wonen” interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

Según indica el Hoge Raad der Nederlanden, el Gerechtshof te Arnhem consideró que, al constituir la Fundación GW y al concederle el usufructo sobre las viviendas, la Asociación GW no creó una situación distinta de la que habría existido si ella misma hubiese arrendado las viviendas. Teniendo en cuenta su libertad de acción, que era muy limitada, la Fundación GW debía identificarse con la Asociación GW, tanto por el papel totalmente preponderante de ésta, tal como resulta del poder otorgado al constituirse el usufructo, como por la estrecha relación administrativa de las dos entidades. Por tanto, la constitución del usufructo no puede ser una operación sujeta a efectos de IVA.

El órgano jurisdiccional remitente señala que, como la Sexta Directiva no define los conceptos de “alquiler” y “arrendamiento”, el litigio del procedimiento principal suscita la cuestión de si el Consejo, en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, quiso limitar el alcance de estos conceptos al que tengan en el Derecho civil del Estado de que se trate.

Considerando que, en tales circunstancias, la solución del litigio requería una interpretación de la Sexta Directiva, el Hoge Raad der Nederlanden resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, que supedita la calificación de “entregas de bienes” en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen los derechos reales.

A este respecto, procede señalar de entrada que, a tenor del artículo 5, apartados 1 y 3, de la Sexta Directiva, los Estados miembros sólo podrán considerar como bienes corporales objeto de “entrega” la transmisión de los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89), que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de dicha posibilidad, el concepto de transmisión utilizado en el apartado 1 de dicho artículo 5 debe interpretarse en el sentido de

que comprende asimismo la constitución de uno de los derechos reales incluidos en el apartado 3, letra b), de esta disposición.

Si el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva permite asimilar a los bienes corporales todos los derechos considerados, o asimilar sólo alguno o algunos de ellos, dicha disposición permite asimismo que se limite la asimilación a los derechos que cumplan unos criterios precisos definidos por el Estado miembro de que se trate.

Pues bien, el requisito que establece el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, según el cual la retribución convenida por la concesión de los derechos incluidos en esta disposición, más el impuesto sobre el volumen de negocios, debe ser al menos igual al precio de coste del inmueble en cuestión, contribuye a la consecución del objetivo, que persigue la Sexta Directiva, de garantizar la percepción real y correcta del IVA, aun cuando en la práctica dicho requisito se cumpla rara vez.

En consecuencia, dicho requisito no es contrario a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva.

Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA, que, a efectos de la aplicación de la exención del IVA, permite asimilar la constitución por un período limitado de un usufructo sobre bienes inmuebles al alquiler o al arrendamiento de dichos bienes.

Procede señalar, en primer lugar, que la Sexta Directiva no define los conceptos de “arrendamiento” y de “alquiler” y que tampoco remite a las respectivas definiciones que adopten los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, como hace, por ejemplo, respecto a los “terrenos edificables” [véase el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, según el cual “serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que definan como tales los Estados miembros”].

No cabe acoger la alegación de Stichting “Goed Wonen” y de la Comisión según la cual la definición comunitaria del arrendamiento y del alquiler debe basarse en las similitudes que existen entre los conceptos jurídicos correspondientes en vigor en el Derecho civil de los Estados miembros en los cuales el Derecho romano ha ejercido mayor influencia.

En efecto, aunque el arrendamiento de bienes inmuebles en principio está incluido en el concepto de actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, en general constituye una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante. Por tanto, al igual que las ventas de una edificación nueva posteriores a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso pro-

ductivo, el arrendamiento de un bien inmueble debe en principio estar exento de imposición, sin perjuicio del derecho a optar por la tributación que los Estados miembros pueden conceder a los sujetos pasivos, con arreglo al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva.

Por tanto, el respeto del principio de neutralidad del IVA y la necesidad de que las disposiciones de la Sexta Directiva se apliquen de forma coherente y, en particular, la aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas (véase la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C- 283/95) inducen a asimilar la concesión de un derecho como el usufructo controvertido en el procedimiento principal al alquiler y al arrendamiento, a los efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva.

En efecto, asimilar esa forma de utilización de los bienes inmuebles al arrendamiento permite evitar que se genere de forma abusiva un derecho a deducir el impuesto soportado sobre los bienes inmuebles, objetivo que el artículo 13 de la Directiva prevé expresamente.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 5, apartado 3, 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 se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley que sustituye el impuesto sobre el volumen de negocios existente por un impuesto sobre el volumen de negocios según el sistema de impuesto sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Ley de medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles), de 18 de diciembre de 1995, que supedita la calificación de “entregas de bienes” en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen dichos derechos reales.

2) El artículo 13, parte B), letra b), y parte C, letra a), de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b, número 5, de la citada Ley de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la Ley de 18 de diciembre de 1995, que, a efectos de la aplicación de la exención del impuesto sobre el valor añadido, permite asimilar al arrenda-

miento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 22 DE FEBRERO DE 2001.

Proponía que se contestase en los siguientes términos:

“1) El artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro supeditar la clasificación como “entrega de bienes” de una operación relativa a un derecho limitado sobre un bien inmueble al requisito de que el importe abonado por la operación más el impuesto sobre el volumen de negocios sea igual, como mínimo, al valor económico del bien inmueble sobre el que recae ese derecho real.

2) El artículo 13, punto B, letra b), y punto C, letra a) de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro considerar que la constitución de un derecho de usufructo sobre un bien inmueble por un período limitado (por ejemplo, diez años) es un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido de las mencionadas disposiciones.”