

SENTENCIA 9 OCTUBRE DE 2001

Asunto C-409/98

Commissioners of Customs & Excise / Mirror Group plc

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: *“Sexta Directiva sobre el IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Compromiso de asumir la condición de arrendatario”*

(Sala Sexta)

COMENTARIO. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.

En este asunto se planteó como principio la cuestión de si estaba o no exenta de IVA con arreglo al art. 13, parte B) letra b) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, una prestación efectuada por una persona que inicialmente no tiene título alguno sobre un inmueble y esta persona acepta un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con su propietario, a cambio de que éste le entregue una suma de dinero.

En la primera cuestión el Tribunal, declaró que el compromiso entre el futuro arrendatario y el arrendador, no puede equipararse al arrendamiento, que consiste en que el propietario del inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo a cambio de una renta por un período al tiempo acordado, según las Sentencias que se citan en la propia Sentencia al resolver la cuestión primera. Y este no es el caso, según la Sentencia y además coincide que las exenciones como las del art. 13 citado deben interpretarse restrictivamente (aunque en ocasiones, como en la Sentencia de 4 de octubre de 2001 (asunto 326/99) que también comentamos aquí), y dando una interpretación económica ha llegado a ampliar precisamente esta exención, aún cuando la prevalente ha sido la interpretación restrictiva.

Dice la Sentencia, que no siendo equiparable este caso al contemplado en la Sentencia Lubbock Fine, en el que se reconocía la exención a la renuncia de un contrato de arrendamiento, precisamente porque se trataba de un arrendamiento en el que el arrendatario había devuelto la posesión al propietario, y si el arrendamiento estaba exento, también debía de estarlo la renuncia, que ha sido una modificación del contrato principal. Y por ello que se rechaza la exención.

La segunda cuestión planteada consistía, en conocer, si podía considerarse o no como una prestación de servicios en el sentido del art. 2 apartado 1 de la Sexta Directiva, la celebración de un contrato de opción, sobre un arrendamiento al cambio del pago por el propietario de una suma de dinero en garantía del cumplimiento de sus obligaciones para la celebración del contrato de arrendamiento.

El Tribunal declaró a este propósito que el contrato de opción, no lleva consigo un intercambio de prestaciones recíprocas para que puedan considerarse como una prestación de servicios del art. 2 apartado 1.

Se planteó también, si una vez efectuada la opción y celebrado el contrato de arrendamiento y el propietario libera los fondos depositados para garantizar el ejercicio del derecho de opción, nos encontramos o no ante un contrato de arrendamiento exento en virtud del art. 13 parte B), letra b), de la Sexta Directiva, a lo que el Tribunal contesta también negativamente, porque nos hallamos ante un contrato de arrendamiento con prestaciones recíprocas, sino que solo ante unas determinadas prestaciones por parte del propietario.

El Abogado General, discrepa totalmente del Tribunal y, emite su criterio de que en ambas cuestiones nos hallamos ante un contrato de arrendamiento exento, y que consideramos más concorde con la Sexta Directiva y con la propia Sentencia del Tribunal en otros casos, en los que hace una interpretación extensiva del art. 13, apartado B) letra b).

Legislación española.

El art. 20. Uno nº 23 de la Ley 37/92 declara exentos los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo al art. 8 de la Ley y en este artículo están

comprendidos los arrendamientos de bienes inmuebles. Ahora bien, de acuerdo con la doctrina del Tribunal no tendría esta consideración en los supuestos contemplados de cesión y opción del arrendamiento, no pudiendo equipararse a éste, al no darse las condiciones que requiere el arrendamiento.

Sin embargo, nosotros aceptamos el criterio del Abogado General, ya que el contrato de opción reúne los requisitos del contrato principal (como parece que sucede en este caso al estar determinado el objeto y el precio, y por ello que la jurisprudencia lo equipare a éste y le reconoce que se produce todos sus efectos y en consecuencia estaríamos ante un contrato de arrendamiento exento, si bien en España, no se aplicaría tal exención, al no tratarse de arrendamiento de viviendas, que son los declarados exentos.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 15 de octubre de 1998, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench División (Divisional Court), planteó al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales 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 (en lo sucesivo, "Sexta Directiva").

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Mirror Group plc y los Commissioners of Customs & Excise, competentes en materia de recaudación del IVA en el Reino Unido, a propósito de la sujeción al IVA de un compromiso de Mirror Group que consistía fundamentalmente en asumir la condición de arrendatario.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

En el año 1993, Mirror Group, sociedad domiciliada en el Reino Unido, se mostró interesada en arrendar locales en Londres para trasladar a ellos su actividad de edición de periódicos. Según el órgano jurisdiccional remitente, podía confiar en obtener condiciones de arrendamiento favorables dada su condición de "arrendatario prestigioso" ("anchor tenant").

El 20 de junio de 1993, Mirror Group y Olympia & York Canary Wharf Ltd (en suspensión de pagos) (en lo sucesivo, "O & Y"), celebraron los siguientes contratos:

- un contrato relativo al arrendamiento de las plantas 20 a 24 del edificio One Canadá Square situado en Londres (en lo sucesivo, "edificio") (en lo sucesivo, "contrato principal");
- el contrato de arrendamiento propiamente dicho relativo a las cinco plantas;
- un contrato por el que se otorgaba a Mirror Group una opción, que debía ejercitarse en un plazo de seis meses, para el arrendamiento de entre una y cuatro plantas

más del mismo edificio, así como –si la opción no se ejercitaba respecto a más de dos plantas- una segunda opción para el arrendamiento de otras dos plantas, que debía ejercitarse en un plazo de dieciocho meses (en lo sucesivo, “contrato de opción”).

El contrato principal estipulaba que O & Y pagaría a Mirror Group un “incentivo” neto de 12.002.590GBP, más IVA, a más tardar el 2 de julio de 1993. Esta suma tenía la consideración de contrapartida por la celebración del contrato por parte del arrendatario y de incentivo para que éste aceptara el arrendamiento.

De conformidad con el contrato principal se llevaron a cabo los siguientes pagos:

- Alrededor de 6,5 millones de GBP, IVA excluido, en relación con las plantas 20 a 24 del edificio, se ingresaron en una cuenta bloqueada, y fueron puestos a disposición de Mirror Group en varios pagos, conforme fue venciendo el derecho de resolución del contrato de arrendamiento, por parte de Mirror Group, que se hallaba de este modo obligada a mantener en arriendo estas plantas durante un total de 25 años.

- Alrededor de 5,5 millones de GBP, IVA excluido, le fueron pagados, en el marco del contrato de opción, a Mirror Group, la cual los depositó de inmediato, como era su obligación, en otra cuenta bloqueada en concepto de fianza. De hecho, Mirror Group ejercitó su opción únicamente sobre otras tres plantas y, por tanto, sólo conservó alrededor de 4,1 millones de GBP.

- Alrededor de 2,1 millones de GBP en concepto de IVA fueron depositados en una cuenta bloqueada antes de ser transferidos, el 26 de julio de 1993, a los Commissioners.

En dicho contrato se estipulaba que no se produciría devengo de renta durante los cinco primeros años por el arrendamiento de las plantas 20 a 24 del edificio. A partir del sexto año y hasta el final del arrendamiento se pagaría una renta, que aumentaría progresivamente, pero que nunca alcanzaría el nivel del mercado. Para el arrendamiento de las plantas adicionales respecto a las que Mirror Group podría ejercitar la opción se previeron esencialmente las mismas disposiciones en materia de renta.

En virtud del contrato principal, Mirror Group estaba obligada a completar el acondicionamiento de las plantas 20 a 24 del edificio. De hecho, Mirror Group gastó alrededor de 7,2 millones de GBP en los trabajos de acondicionamiento de las plantas 20 a 24 y alrededor de 4,4 millones de GBP en los trabajos de acondicionamiento de las plantas adicionales 17 a 19 respecto a las que ejercitó su opción.

No obstante, según el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), el incentivo no fue pagado por O & Y a Mirror Group para que ésta efectuara los trabajos de acondicionamiento.

Mirror Group solicitó el reembolso del IVA de 2,1 millones de GBP calculados sobre los 12 millones de GBP del incentivo, petición que fue desestimada por los Com-

missioners mediante resolución de 1 de enero de 1997. En consecuencia, Mirror Group interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London.

Según dicho órgano jurisdiccional, la aceptación por Mirror Group de las condiciones del contrato principal, la ejecución por su parte del contrato de arrendamiento y el contrato de opción constituían “actos realizados” (“things done”) a cambio del incentivo de 12 millones de GBP. En consecuencia, el referido órgano jurisdiccional resolvió que Mirror Group había efectuado una prestación de servicios a título oneroso.

En estas circunstancias, no existe ninguna razón válida para excluir del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva una operación que da origen a un arrendamiento cuando, a diferencia de la situación clásica, no es el arrendatario quien paga una suma al propietario por la conclusión del arrendamiento, sino que, como en el asunto principal, es el propietario quien accede a pagar una contrapartida al arrendatario con el fin de asegurarse de que éste acepte el contrato de arrendamiento y respete posteriormente sus estipulaciones. En lo que atañe a los 5,5 millones de GBP, el Tribunal estimó que constituían el pago de un incentivo relativo únicamente a las opciones y que, por tanto, no estaban exentos.

Tanto Mirror Group como los Commissioners apelaron esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench División (Divisional Court). Mediante resolución de 15 de octubre de 1998 a la que se adjuntaba la sentencia del VAT and Duties Tribunal, este órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

“1) 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 Directiva 77/388/CEE del Consejo una prestación efectuada por una persona (en lo sucesivo, “persona”) que inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con un propietario y/o acepta la concesión de un arrendamiento por el propietario a cambio de una suma de dinero pagada por este último?.

2) 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 Directiva 77/388/CEE del Consejo una prestación efectuada por una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona:

a) celebra un contrato de opción en relación con los arrendamientos de dicho inmueble a cambio de una suma de dinero pagada a la persona, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción, y/o

b) posteriormente, ejerce las opciones en virtud del contrato de opción y acepta la concesión de arrendamientos del inmueble a cambio de la liberalización en su favor de los fondos depositados en la cuenta especial?.”

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre la primera cuestión

Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87; de 12 de septiembre de 2000, *Comisión/Irlanda*, C-358/97, y *Comisión/Reino Unido*, C-359/97, y de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99).

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, antes citadas, *Comisión/Irlanda*, apartados 52 a 57, y *Comisión/Reino Unido*, apartados 64 a 69, y de 4 de octubre de 2001, *Goed Wonen*, C-326/99).

Así pues, el propietario es quien realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. No sucede así en el asunto principal.

Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Lubbock Fine*, antes citada, que el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a quien le hubiere cedido los derechos de que es titular está comprendido en el concepto de "alquiler de bienes inmuebles" empleado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

No obstante, es preciso subrayar que dicha sentencia fue dictada en relación con un arrendatario que había devuelto la posesión del bien inmueble arrendado al propietario y, por tanto, a efectos fiscales, había restituido el derecho a ocuparlo al renunciar a este derecho. Por esta razón, el Tribunal de Justicia estimó, en los apartados 9 y 12 de la mencionada sentencia, que la renuncia del arrendatario a la prestación de servicios realizada por el propietario, que es una modificación del contrato de arrendamiento, debe estar exenta cuando la propia prestación lo esté.

Pues bien, estas condiciones no se dan en el asunto principal. *Mirror Group*, como futuro arrendatario, no renuncia a favor del propietario al derecho a ocupar el inmueble.

Sobre la segunda cuestión

Respecto a la primera parte de la segunda cuestión, la Comisión señala correctamente que un sujeto pasivo que celebre únicamente un contrato de opción como el del

asunto principal sin que se produzca un intercambio de prestaciones recíprocas, no efectúa una prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

La segunda parte de la segunda cuestión suscita los mismos problemas que la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. En efecto, una vez ejercitada la opción y celebrado el contrato de arrendamiento por parte del arrendatario a cambio de una suma de dinero que entrega el propietario, es preciso examinar si el arrendatario se ha limitado a celebrar el contrato de arrendamiento o si ha efectuado una determinada prestación al propietario. En el primer caso, no existe prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. En el segundo caso, nada indica que se trate, por parte del arrendatario, de una prestación de servicios comprendida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que celebra un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con el propietario y/o acepta tomar en arriendo el mencionado bien, a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario, no realiza una prestación de servicios comprendida en el artículo 13, parte 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) Una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre un bien inmueble, que celebra un contrato de opción, como el del asunto principal, en relación con el arrendamiento de dicho bien a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción y que posteriormente ejerce las opciones en virtud de dicho contrato y acepta celebrar contratos de arrendamiento del inmueble a cambio de la liberación de los fondos depositados en la cuenta especial a su nombre, no efectúa en ningún momento una prestación de servicios comprendida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 23 DE ENERO DE 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo:

En el asunto C-409/98, Mirror Group:

“Conforme a la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), 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:

1) constituye una exención del IVA de una operación que consiste en la cesión en arrendamiento de un bien inmueble a una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra con el propietario del inmueble un acuerdo relativo a su arrendamiento y/o acepta la concesión del arrendamiento de dicho inmueble a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario; y

2) constituye una exención del IVA de una operación que consiste en la cesión en arrendamiento de un bien inmueble a una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona:

a) celebra un contrato de opción relativo al arrendamiento del inmueble a cambio de una suma de dinero, quedando acordado que el dinero permanecerá ingresado en una cuenta especial en garantía de las obligaciones de la misma persona derivadas del contrato de opción;

y/o

b) ejercita posteriormente las opciones previstas por un contrato de opción relativo al arrendamiento de un inmueble a cambio de que se libere el dinero depositado en la cuenta especial abierta a su nombre.”

En el asunto C-108/99, Cantor:

“Conforme a la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), 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, constituye una exención del IVA de la cesión de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble del arrendatario a una tercera persona que no tiene título alguno sobre dicho bien a cambio del pago de una suma de dinero a este último por parte del arrendatario.”