

## Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 18 de julio de 2013

**Asuntos:** C-210/11 y C-211/11

**Partes:** *État belge/Medicom SPRL, Maison Patrice Alard SPRL*

### Síntesis:

**IVA – Sexta Directiva IVA – Artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b) – Derecho a deducción – Bienes de inversión pertenecientes a personas jurídicas y puestos parcialmente a disposición de sus Administradores para las necesidades privadas de éstos – Utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un activo (edificio) afectado en su totalidad a su empresa- Inexistencia de renta en dinero, pero toma en consideración de una gratificación en especie a efectos del impuesto sobre la renta».**

### 1. Antecedentes

El pronunciamiento del TJUE versa sobre la interpretación de varias disposiciones de la Sexta Directiva del IVA, en concreto los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la referida Directiva 77/388/CEE.

El Tribunal de Justicia resuelve, de forma acumulada, dos cuestiones prejudiciales planteadas en el marco de dos litigios entre, por un lado, el État belge y, por otro, respectivamente, Medicom SPRL (en lo sucesivo, «Medicom») (asunto C-210/11) y Maison Patrice Alard SPRL (en lo sucesivo, «MPA») (asunto C-211/11), que son ambas sociedades belgas, en relación con la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado con respecto a los bienes inmuebles utilizados, en parte, para las necesidades privadas de los administradores de esas sociedades.

En cuanto a los antecedentes del asunto C-210/11, cabría indicar que Medicom es una sociedad belga dotada de personalidad jurídica y sujeta al IVA por una actividad de estudio, organización y asesoramiento en materia de dactilografía, traducción y edición de informes médicos para empresas farmacéuticas y por la explotación de un alojamiento para caballos. Dicha sociedad ordenó la construcción de un inmueble en el que ejerce su actividad y en el que, además, residen sus administradores con su familia sin pagar por ello un alquiler. En sus declaraciones de IVA, Medicom dedujo íntegramente el IVA correspondiente a los gastos de construcción del inmueble.

La administración tributaria belga, a través de un acta de 3 de septiembre de 1997, declaró que dicho inmueble se utilizaba en un 50 % para necesidades privadas de los administradores de Medicom y que «se [reclamaba] a éstos una gratificación en especie» por ese disfrute. Al considerar que sólo podía deducirse la mitad del IVA que había gravado la construcción de ese inmueble, dicha administración notificó a Medicom un requerimiento de pago del IVA indebidamente deducido en la declaración correspondiente al segundo trimestre del año 1997. Posteriormente, los administradores de Medicom reconocieron que, durante los ejercicios fiscales 1997 y 1998, habían utilizado los dos tercios del inmueble de que se trata para necesidades privadas. En tales circunstancias, la administración tributaria competente desestimó, el 16 de noviembre de 2000, la solicitud de deducción del IVA relativo al año 1996 y notificó un nuevo requerimiento de pago a Medicom el 15 de enero de 2001. Habida cuenta de que el recurso interpuesto por Medicom contra los citados requerimientos de pago fue desestimado en primera instancia, ésta recurrió ante la cour d'appel de Liège. Dicho órgano jurisdiccional, mediante sentencia

de 24 de marzo de 2006, anuló los requerimientos de pago controvertidos aplicando al litigio del que conocía la interpretación de la Sexta Directiva mantenida por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101).

Los antecedentes del asunto C-211/11 son muy similares a los del asunto anterior; en este caso MPA es una sociedad belga dotada de personalidad jurídica y sujeta al IVA por una actividad de restauración y de organización de recepciones. En 1991, ordenó la construcción de un edificio en el que ejercía su actividad y en el que, además, residía su administrador con su familia sin pagar por ello un alquiler. En sus declaraciones de IVA, MPA dedujo íntegramente el IVA correspondiente a los gastos de construcción y de acondicionamiento de dicho inmueble. Habida cuenta de que el IVA sólo podía deducirse parcialmente, ya que una parte del inmueble estaba afectada al domicilio del administrador, la administración tributaria belga efectuó, el 6 de noviembre de 1995, un requerimiento de pago a MPA. El órgano jurisdiccional de primera instancia, ante el que MPA interpuso un recurso de anulación contra el citado requerimiento, estimó ese recurso. El recurso interpuesto por la administración tributaria contra esa resolución dictada en primera instancia fue desestimado por la cour d'appel de Bruxelles, mediante sentencia de 4 de enero de 2006, por considerar que la puesta a disposición gratuita de la parte del inmueble utilizada como vivienda por el administrador se efectuó en interés predominante de la explotación económica gravada ejercida en ese inmueble por el sujeto pasivo, de modo que podía considerarse que esa parte del inmueble constituía un bien de inversión cuya construcción, mantenimiento, reparación y mejora dan derecho a la deducción del IVA.

En ambos litigios, la administración tributaria belga recurrió en casación alegando, en particular, en primer lugar, que la sentencia Seeling, antes citada, no puede trasladarse a situaciones como las que originaron los presentes litigios. Además, la puesta a disposición de una parte del inmueble para las necesidades privadas de un administrador de una sociedad tiene la consideración, a efectos del impuesto sobre la renta, de gratificación en especie, de modo que no puede entenderse que se trate de una puesta a disposición «gratuita» o de una situación en la que se da una «inexistencia de alquiler». Por último, la relación directa e inmediata que debe existir, en aplicación del artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación gravada por la que se repercute el IVA para que se origine el derecho a la deducción no depende del fin perseguido por el sujeto pasivo y en el presente caso no concurre. Además, corresponde al sujeto pasivo demostrar la existencia de su derecho a deducción. Sin embargo, dicha prueba no se aportó. Ante esta situación, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales redactadas en idénticos términos en los dos asuntos C-210/11 y C-211/11:

1. *«¿Deben interpretarse los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la [Sexta Directiva] en el sentido de que se oponen a que se considere prestación de servicios exenta, por constituir un arrendamiento o alquiler de un bien inmueble en el sentido del citado artículo 13, parte B, letra b), el uso para fines privados de los administradores, consejeros o socios de una sociedad sujeto pasivo con personalidad jurídica y de sus familias, de la totalidad o parte del inmueble que forma parte del patrimonio de dicha sociedad y que está afectado en su totalidad a la actividad empresarial, cuando no se haya estipulado el pago de una renta en dinero como contraprestación por dicho uso pero éste constituye una gratificación en especie que tributa como tal en el marco del impuesto sobre la renta al que los administradores están sujetos, al considerarse, por tal motivo, que dicho uso es, desde el punto de vista fiscal, la contraprestación de una parte de la prestación profesional realizada por los administradores, consejeros o socios?»*
2. *¿Deben interpretarse las citadas disposiciones en el sentido de que la exención se aplica en tal supuesto cuando la sociedad no demuestra la existencia de una relación necesaria entre la explotación del negocio y la puesta a*

*disposición, total o parcial, de los administradores, consejeros o socios y que, en ese caso, basta con que exista una relación indirecta?»*

## 2. Comentario

El TJUE analizó las dos cuestiones relativas a la interpretación de la Sexta Directiva del IVA de forma separada en los términos que se exponen a continuación.

En primer lugar se refirió a la (primera) cuestión consistente en dilucidar si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituye un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y si puede ser relevante a este respecto el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo.

A efectos de responder a tal cuestión el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia reiterada de acuerdo con la cual un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir, en orden a la aplicación de la Sexta Directiva, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 20, y Seeling, antes citada, apartado 40), de suerte que si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (véanse, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 26, y Seeling, antes citada, apartado 41). Por tanto, el Tribunal de Justicia considera que de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se desprende que, cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso y se gravará sobre la base del total de los gastos efectuados para la realización de dicha prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 26, y Seeling, apartado 42). Por consiguiente, un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso, posteriormente, de una parte de ese edificio para sus necesidades privadas o para las su personal tiene, por un lado, derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otro, la obligación correlativa de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización de dicha utilización privada.

Así las cosas, el Tribunal abordó la cuestión planteada referida a la aplicación cumulativa de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el caso de utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa, poniendo de relieve su jurisprudencia en la que ha declarado que esas disposiciones se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica, de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real

inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado (véanse, en este sentido, las sentencias *Seeling*, antes citada, apartado 56, y de 29 de marzo de 2012, BLM, C-436/10, apartado 31).

Por tanto, el TJUE considera que para que haya alquiler de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido 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. (sentencias de 9 de octubre de 2001, *Mirror Group*, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31, y *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21, así como *Seeling*, antes citada, apartado 49). Ello obedece a que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva constituye una excepción al principio general según el cual el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo y, por lo tanto, sus términos son de interpretación estricta. En caso de que no concorra uno de los requisitos enunciados, esta disposición no puede ser aplicada por analogía sobre la base de que el uso privativo como vivienda de un bien inmueble atribuido a una empresa es lo que más se parece, desde el punto de vista del consumo final, a un alquiler en el sentido de esa disposición (véase, en este sentido, la sentencia *Seeling*, antes citada, apartados 44 y 45). Más concretamente en relación con el requisito del pago de una renta el TJUE aclaró -sin cuestionar la jurisprudencia según la cual el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, *Astra Zeneca UK*, C- 40/09, Rec. p. I-7505, apartado 27)--- que basta con señalar que la falta de ese pago no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta, que ese uso privativo de un bien inmueble afectado a la empresa constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario renunció como contraprestación de la puesta a disposición del bien inmueble de que se trata. Tal posición resulta de la propia sentencia *Seeling* que interpreta el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que no puede aplicarse por analogía asimilando la gratificación en especie, evaluada para el cálculo del impuesto sobre la renta adeudado, a un alquiler a los efectos del IVA, como proponía el Gobierno belga.

A mayor abundamiento, el TJUE añadió que las situaciones como las controvertidas en el litigio principal no pueden compararse, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno belga, a los hechos del asunto en el que recayó la sentencia *Astra Zeneca UK*, ya que en este último asunto constaba que existía una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trataba por *Astra Zeneca Ltd* a sus empleados y la parte precisa de la retribución en dinero a la que estos debían renunciar expresamente como contrapartida de la entrega de vales; mientras que en los casos *Medicom* y *Maison Patrice*, no parece ni demostrado que los administradores sufran una disminución salarial de un valor correspondiente a la puesta a disposición del inmueble en cuestión ni cierto que pueda considerarse que una parte del trabajo efectuado por esos administradores constituye una contrapartida por la puesta a disposición del inmueble (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartados 15 y 16).

Una vez resuelta la primera cuestión prejudicial planteada, el Tribunal de Justicia abordó la segunda donde se pregunta si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal, la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es pertinente para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.

El Tribunal de Justicia enfocó la respuesta a tal cuestión a partir de la jurisprudencia comunitaria con arreglo a la cual resulta que la adquisición de un bien por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia Lennartz, antes citada, apartado 15). En cambio, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo en el sentido de esta Directiva (sentencia de 6 de mayo de 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 17). La propia jurisprudencia del TJUE ha dejado claro que un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso, posteriormente, de una parte de ese edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correlativa de pagar el IVA sobre el total de los gastos efectuados para la realización de dicha utilización. Por tanto, contrariamente a la confusa posición que mantenía el Gobierno belga, en este tipo de situaciones, el sujeto pasivo no tiene la obligación de probar que la puesta a disposición de sus administradores, consejeros o socios de la totalidad o parte del inmueble íntegramente afectado a la empresa se efectúa «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas» en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. El Tribunal considera que en estos casos una vez que un sujeto pasivo ha decidido afectar la totalidad del inmueble a su empresa, puede, como resulta del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, usarlo para fines ajenos a su empresa y no puede ser obligado a demostrar que dicho uso se efectúa para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Por lo tanto, el sujeto pasivo no debe probar la existencia de una relación directa e inmediata entre el uso para fines privativos del inmueble en cuestión y sus actividades económicas imposables.

### 3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declaró que:

1. Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y que el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo es irrelevante a este respecto.
2. Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal, la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o

socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es irrelevante para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.

