

## CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 30 de junio de 1993 \*

*Señor Presidente,  
Señores Jueces,*

1. La indemnización debida por el arrendador al arrendatario como consecuencia de la resolución anticipada de mutuo acuerdo (surrender) del contrato de arrendamiento, ¿puede someterse al IVA, excluyéndola de la exención relativa al alquiler de bienes inmuebles, prevista en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva IVA? <sup>1</sup>-Tal es, fundamentalmente, el problema que plantea el Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre.

2. Mediante un contrato de arrendamiento celebrado el 14 de abril de 1971, Esso Pension Trust Ltd cedió en arriendo al gabinete de expertos contables Lubbock Fine and Company (en lo sucesivo, «Lubbock») unas oficinas sitas en Londres, por un plazo de veinticinco años y un trimestre, a partir del 29 de septiembre de 1970, a cambio de una renta anual inicial de 35.300 UKL. <sup>2</sup>

3. El 14 de febrero de 1990, Guildhall Properties Ltd, nuevo propietario, celebró con el arrendatario un acuerdo denominado «agreement to surrender», <sup>3</sup> con arreglo al cual Lubbock renunciaba, en favor del propietario, al período de arrendamiento restante y

aceptaba devolver los locales (the tenant agrees that on 1st June 1990 it will surrender all its estate interests and rights in the Premises to the Landlord), a cambio de una compensación de 850.000 UKL, incluidas 110.869,56 UKL en concepto de IVA.

4. El acuerdo se cumplió y el propietario pagó dicha suma. Mediante acta de 1 de junio de 1990, liberó a Lubbock de todos sus compromisos y pretensiones referentes al contrato de arrendamiento.

5. En concepto de IVA, las autoridades tributarias del Reino Unido reclamaron a Lubbock la suma, antes citada, de 110.869,56 UKL, que ésta niega estar obligada a pagar ante el Value Added Tax Tribunal, amparándose en el artículo 13 de la Sexta Directiva.

6. Dicho artículo, bajo el título «Exenciones en el interior del país», dispone, en particular:

«[...]

B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

\* Lengua original: francés.

1 — 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54); en lo sucesivo, «Sexta Directiva».

2 — Véanse las observaciones de la parte demandante, Anexo C.

3 — *Ibidem*.

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar [...];

2) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

4) los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos; [léase: “Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación de esta exención otros supuestos;”]

[...]

g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 4;

[...]

I - 6686

### C. Opciones

Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

b) de las operaciones contempladas en las letras [...] g) [...] del punto B.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio».

7. Antes de 1989, las operaciones exentas de IVA se recogían en el apartado 1 del Grupo 1 del Anexo 6 de la Value Added Tax Act británica de 1983, la cual, salvo excepciones, declaraba exenta, en particular «la concesión, cesión o renuncia de todo título o derecho sobre bienes inmuebles o de toda autorización para ocupar bienes inmuebles». Por consiguiente, hasta dicha fecha, la indemnización pagada con motivo de la resolución de un contrato de arrendamiento no estaba sujeta al IVA.

8. Como consecuencia de la sentencia de este Tribunal de 21 de junio de 1988, Comisión/Reino Unido,<sup>4</sup> en la que se declaró el incumplimiento de dicho Estado, por haber mantenido en vigor la aplicación del tipo de gravamen cero del Impuesto sobre el Valor Añadido a una serie de suministros de bienes y prestaciones de servicios, la legislación británica fue modificada por la Finance Act de 1989.

9. El Juez *a quo* indica que dicha modificación tuvo por efecto someter al IVA la resolución de un contrato de arrendamiento en

<sup>4</sup> — Asunto 416/85, Rec. p. 3127.

favor del propietario, es decir, la operación de que se trata en el caso de autos, lo que no niega Lubbock. Sin embargo, se plantea el problema de si esta nueva legislación es, en este punto, compatible con las disposiciones comunitarias antes citadas. En consecuencia, somete dicho problema a este Tribunal mediante tres cuestiones,<sup>5</sup> que pueden resumirse del siguiente modo:

- 1) Los conceptos de «arrendamiento» y «alquiler de bienes inmuebles» que figuran en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, ¿incluyen la resolución anticipada de un contrato de arrendamiento a cambio de una indemnización pagada al arrendatario?
- 2) En caso de respuesta afirmativa, ¿puede un Estado miembro excluir semejante resolución de la exención y, por tanto, gravarla, en virtud de la fórmula final de la letra b) del punto B del artículo 13?
- 3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, la resolución de un contrato de arrendamiento a cambio de una indemnización, ¿constituye una entrega a efectos de la letra g) del punto B del artículo 13?

10. A mi parecer, deben efectuarse tres observaciones previas.

11. Con arreglo al apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

5 — Su texto se encuentra en el apartado de la letra C del punto I del Informe para la vista.

12. En principio, según el apartado 1 del artículo 4 de la misma Directiva, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

13. La Sexta Directiva asigna, por tanto, un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, puesto que comprende todas las actividades económicas de fabricación, comercio o prestación de servicios.<sup>6</sup> El quinto [léase: «cuarto»] considerando de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios<sup>7</sup> ya destacaba que:

«Un sistema de impuesto sobre el valor añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se *devenga con la mayor generalidad posible* y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios [...]»<sup>8</sup>

14. Por tanto, el IVA se aplica a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, salvo las excepciones previstas en la propia Sexta Directiva. Por otra parte, éstas se limitan «para poder aplicar el sistema en condiciones de sencillez y neutralidad y mantener el tipo normal del impuesto dentro de límites razonables».<sup>9</sup>

6 — Apartado 2 del artículo 4. Véase la sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën (348/87, Rec. p. 1737), apartado 10.

7 — Directiva 67/227/CEE (DO 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

8 — El subrayado es mío.

9 — Cuarto considerando de la Segunda Directiva [Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 (DO 1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6)].

15. Este Tribunal interpreta de forma restrictiva dichas exenciones. Así, por ejemplo, el Tribunal ha subrayado, a propósito de las funciones públicas desempeñadas a cambio de una remuneración por los notarios y *gerechtsdeurwaarders*:

«Las exenciones del IVA que el artículo 13 de la Sexta Directiva establece expresamente en favor de ciertas actividades de interés general, entre otros supuestos, así como la facultad conferida a los Estados miembros por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el anexo F [...] ponen de manifiesto que todas las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por miembros de profesiones liberales y asimiladas están sujetas, en principio, al pago del IVA.»<sup>10</sup>

16. Este Tribunal se opone a dar un alcance amplio a las exenciones establecidas por la Directiva cuando no está demostrada la existencia de elementos de interpretación que permitan ir más allá de lo que se desprende del texto de las disposiciones que las establecen, en particular, del artículo 13.<sup>11</sup>

17. A propósito de la exención en favor de los organismos de Derecho público prevista en el apartado 5 del artículo 4, este Tribunal ha declarado que:

«[...] la Sexta Directiva se caracteriza por la generalidad de su ámbito de aplicación y por el hecho de que todas las exenciones deben ser expresas y precisas».<sup>12</sup>

10 — Sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 11.

11 — Sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655), apartado 20.

12 — Sentencia de 26 de marzo de 1987, antes citada, apartado 19.

18. En la sentencia *Stichting Uitvoering Financiele Acties*,<sup>13</sup> este Tribunal destacó que

«[...] 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 Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».<sup>14</sup>

19. Por tanto, es lógico que, a propósito de una *excepción* a la exención prevista en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Directiva en relación con el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles —que, en consecuencia, tenía por efecto someter las operaciones que contemplaba al régimen general de la Directiva—, este Tribunal haya declarado que dicha excepción no puede ser objeto de una interpretación restrictiva.<sup>15</sup>

20. Las exenciones deben interpretarse estrictamente tanto más cuanto que pueden romper la cadena de las deducciones entre sujetos pasivos y ocasionar una carga tributaria debido a la imposibilidad, derivada de dicha ruptura, de deducir un impuesto soportado.<sup>16</sup> Así, dichos remanentes de impuestos pueden originar distorsiones en el circuito económico, salvo si los sujetos pasivos disfrutan de un derecho de opción.

13 — Véanse las referencias en la nota 6 *supra*.

14 — Apartado 13. Véanse asimismo las sentencias de 15 de marzo de 1989, *Hamann* (51/88, Rec. p. 767), apartado 19; de 21 de febrero de 1989, *Comisión/Italia* (203/87, Rec. p. 371), apartado 9; de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Rec. p. I-2561), apartado 19, y de 25 de mayo de 1993, *Mohsche* (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartados 13 y 14.

15 — Sentencia de 13 de julio de 1989, *Skatteministeriet/Morten Henriksen* (173/88, Rec. p. 2763), apartado 12.

16 — Véanse los puntos 29 y ss.

21. Una segunda observación preliminar. Según el undécimo considerando de la Sexta Directiva, «conviene establecer una *lista común* de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros». <sup>17</sup> Así, aunque el punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva se remite a las condiciones establecidas por los Estados miembros (los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas), las exenciones recogidas en dicho artículo deben corresponder a conceptos autónomos de Derecho comunitario <sup>18</sup> con el fin de poder «determinar de manera uniforme y con arreglo a normas comunitarias la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido». <sup>19</sup>

22. Por último, una tercera observación.

23. Los bienes inmuebles plantean, en relación con el IVA, algunos problemas específicos. <sup>20</sup> La Sexta Directiva <sup>21</sup> los considera desde dos perspectivas:

- 1) como producto terminado entregado a un consumidor final, al final de un ciclo económico de producción;
- 2) como medio empleado en la producción, cuyo coste se repercute en el precio de los bienes y servicios.

17 — El subrayado es mío.

18 — Véase el apartado 11 de la sentencia *Stichting Uitvoering Financiele Acties*, antes citada.

19 — Sentencia de 14 de mayo de 1985, *Van Dijk's* (139/84, Rec. p. 1405), apartado 19. Véanse, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Sr. Da Cruz Vilaça en el asunto en el que recayó la sentencia de 24 de mayo de 1988, *Comisión/Italia* (122/87, Rec. p. 2685).

20 — Como por ejemplo el de la acumulación de impuestos.

21 — Véase, a este respecto, el Anexo 1 de las observaciones de la Comisión: Memorandum explicativo adjunto a la propuesta de una Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros.

24. Acerca del primer punto, el ciclo de producción de un inmueble, desde su compra hasta su primera venta, pasando por las operaciones de construcción, se asimila normalmente al ciclo de producción de una mercancía y, por tanto, está sujeto al IVA.

25. Más concretamente, puede incluso estarlo cuando se trata de una operación aislada. Por ejemplo, el apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva prevé que «los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [...]

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan [...]

b) la entrega de terrenos edificables».

26. En este caso, el IVA grava el precio final del inmueble, cualesquiera que sean los componentes de dicho precio. Y es el concepto de «primera ocupación» el que permite determinar el momento en que el inmueble abandona el proceso de producción para convertirse en un objeto de consumo, ocupado por su propietario o por un arrendatario.

27. Sobre el segundo punto, cuando se trata de edificios que han sido objeto ya de su primera entrega, debe hacerse una distinción.

28. Un edificio de viviendas está excluido del ámbito de aplicación del IVA puesto que ya

ha sido, por así decirlo, «consumido» como consecuencia de su primera ocupación. Por tanto, las operaciones de que sea objeto estarán, en principio, exentas.

29. Si se vende o pone a disposición de un sujeto pasivo que realiza una actividad económica a efectos del apartado 2 del artículo 4, un bien inmueble retorna al circuito económico y debe poder dar lugar a operaciones gravables. En efecto, como se ha recordado, si está exento en una operación determinada, el contribuyente sujeto pasivo no deberá pagar el impuesto por la operación de que se trata, pero tampoco podrá deducir el impuesto soportado, ni repercutir ningún impuesto.<sup>22</sup> Por tanto, una exención del IVA puede conducir a un aumento de su carga fiscal. Al contribuyente sujeto pasivo puede interesarle, en consecuencia, estar sujeto al IVA.

30. ¿Qué sucede en materia de arrendamiento? Dicha operación, ¿es «neutra» desde el punto de vista fiscal?

31. La sujeción al IVA puede tener profundas incidencias en la situación tanto del arrendatario como del arrendador.

32. El IVA soportado sobre las rentas será deducible si el arrendamiento se utiliza en operaciones gravables,<sup>23</sup> como una actividad comercial.

33. Dicho IVA deducible podrá, en algunos casos, sustituir a otros impuestos no recuperables, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.<sup>24</sup>

34. El arrendador podrá, en su caso, deducir el IVA pagado sobre gastos conexos al arrendamiento, como las obras destinadas a reponer los locales en su estado original, efectuadas para arrendarlo.<sup>25</sup> Asimismo, en algunos casos, el IVA correspondiente a los gastos de adquisición del inmueble alquilado será deducible del impuesto devengado por las rentas.

35. Inspirada en estos principios, la Sexta Directiva dispuso que: 1) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles están exentos de IVA [letra b) del punto B del artículo 13]; 2) para dichas operaciones, los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación (punto C del artículo 13): por ello, mientras que algunos arrendamientos de inmuebles serán gravables, otros no lo serán.

36. ¿Qué sucede cuando arrendador y arrendatario acuerdan resolver el arrendamiento de forma anticipada?

37. ¿Se considera la resolución de un arrendamiento a cambio de una compensación como un «alquiler de bienes inmuebles» a efectos de la letra b) del punto B del artículo 13?

38. Como ya he dicho, los conceptos utilizados en las Directivas comunitarias relativas al IVA deben recibir una definición comunitaria.<sup>26</sup>

22 — Sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/91, Rec. p. 53), apartado 44, y de 14 de julio de 1988, Weissgerber (207/87, Rec. p. 4433), apartado 13.

23 — Véase la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

24 — Véase Bours, E.: «Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté», *Études de la Commission des Communautés Européennes, série concurrence*, 1971, p. 138.

25 — *Ibidem*, p. 135.

26 — Véase el punto 21 *supra*.

39. No se discute que el arrendamiento es el contrato por el cual el propietario cede, a cambio de una renta, determinados derechos sobre su bien, como el de uso y disfrute del mismo, cualesquiera que sean los matices de los Derechos nacionales al respecto.<sup>27</sup>

40. Está igualmente claro que la resolución tiene por efecto poner fin al contrato, liberar a ambas partes de sus obligaciones y, por tanto, restituir al propietario la totalidad de sus derechos sobre el bien.

41. El arrendador no adquiere del arrendatario un derecho a disfrutar del bien: simplemente recupera sus derechos. Por otra parte, la compensación satisfecha en nada puede asimilarse a una renta.

42. No obstante, no puedo acoger el razonamiento del Gobierno británico cuando sostiene que la resolución tiene por resultado «que no crea ni concede nada».<sup>28</sup> En efecto, ¿pagaría el propietario una indemnización—que, después de todo, puede ser considerable— si la operación no le reportara provecho alguno?

43. Para determinar si la resolución anticipada de un arrendamiento de mutuo acuerdo está comprendida dentro el concepto de «alquiler de bienes inmuebles», procede interpretar dicha resolución en función de

«el contexto en el que se inscribe, [y] teniendo en cuenta la finalidad y el sistema de la Sexta Directiva».<sup>29</sup>

44. En el caso presente, debe efectuarse un análisis finalista y medir los efectos del IVA en la resolución de un contrato de arrendamiento a la luz del sistema común que pretende introducir,

«sobre bases comunes a todos los Estados miembros, un impuesto general sobre el consumo que gravara las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes con un gravamen proporcional al precio, *cualquiera que fuera el número de transacciones efectuadas hasta llegar al consumidor final, pues el impuesto sólo gravaría en cada etapa el valor añadido y en definitiva sería soportado por el consumidor final*».<sup>30</sup>

45. En materia de arrendamiento, las personas físicas o jurídicas no sujetas, que no pueden incluirse en ningún supuesto de tributación por IVA, están normalmente exentas de dicho impuesto por lo que respecta a las rentas. Por el contrario, los Estados miembros deben poder ofrecer a las personas sujetas una opción por el IVA, sin la cual, éstas podrían tener que soportar un aumento de la carga fiscal, puesto que la exención impide deducir los impuestos soportados.<sup>31</sup>

46. Cuando se arrienda un inmueble, la renta es la contrapartida de la puesta del bien a disposición del arrendatario, quien disfruta del mismo.

27 — En mi opinión, son arrendamientos, a efectos del Derecho comunitario, un «lease», una «licencia», un «arrendamiento» o un «convenio de ocupación en precario».

28 — Observaciones del Gobierno británico, apartado 21.

29 — Sentencia de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, antes citada, apartado 17.

30 — Sentencia de 3 de marzo de 1988, *Bergandi* (252/86, Rec. p. 1343), apartado 8; el subrayado es mío.

31 — Véanse los puntos 30 y ss. *supra*.

47. Cuando las partes resuelven el contrato de arrendamiento antes del vencimiento, el arrendatario renuncia al uso y disfrute del bien por el plazo restante hasta el vencimiento del contrato de arrendamiento y da al propietario la posibilidad, bien de ocupar el inmueble, bien de alquilarlo a otro arrendatario o bien de disponer del mismo. La indemnización pagada por el arrendador con ese motivo es la contrapartida de dicha puesta a disposición y su importe estará en función del plazo restante hasta el vencimiento del contrato de arrendamiento.

48. Es indudable que el arrendatario presta un servicio —económicamente evaluable— al arrendador y que lo que le restituye tiene exactamente la misma naturaleza que lo que él mismo podría ceder en subarriendo a un tercero: el uso y disfrute de los locales por el plazo restante hasta el vencimiento del contrato de arrendamiento, aun cuando el arrendador tenga, asimismo, la facultad, que nunca perdió, de disponer del bien.

49. Por tanto, ¿puede someterse la operación de resolución a un régimen fiscal diferente del que se aplica al propio arrendamiento?

50. Veamos dos ejemplos.

51. Imaginemos un propietario, sujeto pasivo, que cede en arriendo un local comercial a un comerciante. Con arreglo a la letra a) del punto C del artículo 13, el arrendamiento puede estar sujeto al IVA y, en tal caso, podrán gravarse las rentas.

52. ¿Podría declararse exenta la resolución cuando: 1) tiene efectos simétricos a los del arrendamiento inicial: poner el bien arrendado a disposición de una de las partes, y 2) dicha exención rompería la cadena de deducciones e introduciría distorsiones en el circuito económico?

53. En efecto, ¿cómo podría el arrendatario recuperar el IVA que le ha sido facturado por las obras consistentes en grandes reparaciones o mejoras que ha realizado durante el arrendamiento, si la indemnización por resolución no estuviera sujeta a dicho impuesto? Por otra parte, ¿cómo conciliar semejante exención con el hecho de que, de no llevarse a cabo la resolución, si el arrendatario subarrendara el bien al propietario, dicha operación estaría sujeta al IVA? <sup>32</sup>

54. Imaginemos, a la inversa, un propietario, sujeto pasivo, que alquila un inmueble a un arrendatario, también sujeto pasivo pero que carece del derecho de deducción: la letra b) del punto B del artículo 13 declara el arrendamiento exento del IVA. Si la resolución del arrendamiento durante la vigencia del contrato —que permitirá al propietario disponer libremente del objeto arrendado por el plazo restante hasta el vencimiento del contrato— está sujeta al IVA, éste no siempre será recuperable por el arrendador. Asimismo, procede señalar que un subarriendo concedido por el arrendatario al propietario —que tendría el mismo efecto— no tributaría.

55. Por tanto, considero que el régimen fiscal de la resolución debe equipararse al del arrendamiento: lo exigen la coherencia en la aplicación de la Sexta Directiva y el respeto del principio de neutralidad del IVA.

56. Este es el motivo por el cual la operación de resolución del contrato de arrendamiento está comprendida, en mi opinión, en la letra b) del punto B del artículo 13 o, en su caso, en la letra a) del punto C del artículo 13.

32 — En efecto, no cabe duda de que el subarriendo debe tener el mismo régimen fiscal que el arrendamiento.



57. Añadiré que, a diferencia de la Comisión, no creo que la sentencia Henriksen<sup>33</sup> pueda invocarse eficazmente en el presente caso.

58. Tras haberle sido solicitado que interpretase la excepción a la exención prevista en el apartado 2 de la letra b) del punto B del artículo 13, este Tribunal tuvo en consideración el objeto material del arrendamiento y consideró que, en relación con el régimen fiscal aplicable, el arrendamiento del garaje anejo a una casa no podía separarse del arrendamiento de la propia casa, al integrar los dos arrendamientos una *única operación económica*.<sup>34</sup>

59. El arrendamiento de un inmueble y la renuncia a sus derechos por el arrendatario son *dos operaciones económica y jurídicamente distintas*. Por tanto, no veo cómo el principio *accessorium sequitur principale*, aplicado en la sentencia Henriksen de este Tribunal al objeto arrendado, podría extenderse a las operaciones sucesivas que tienen su origen en el arrendamiento.

60. A mi parecer, la solución que sugiero queda corroborada por dos consideraciones.

61. En primer lugar, cabe observar que el Derecho de varios Estados miembros establece una relación entre la tributación del arrendamiento y la de la indemnización pagada por el arrendador. Así sucede en el Derecho italiano, que somete expresamente la resolución de un contrato de arrendamiento al mismo tratamiento fiscal que el propio arrendamiento, y en el Derecho francés, que prevé que la indemnización tributará cuando la perciba un sujeto pasivo del IVA, esté vinculada a la actividad ejercida y, sobre

todo, se perciba en el marco de los riesgos e incertidumbres normales de la profesión.

62. En segundo lugar, considero que incluir la resolución anticipada del contrato de arrendamiento en el concepto de alquiler de bienes inmuebles coincide con el objetivo de la Sexta Directiva: establecer normas *simples*.<sup>35</sup>

63. Paso ahora a examinar la segunda cuestión.

64. Como se ha visto, la letra b) del punto B del artículo 13 exime del IVA el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, salvo cuatro excepciones, e indica, en su último párrafo, que «los Estados miembros podrán ampliar el *ámbito de aplicación* de esta exención a otros supuestos» [léase: «Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación de esta exención otros supuestos.»]<sup>36</sup>

65. ¿Tiene un Estado miembro la facultad de excluir de la exención de la letra b) del punto B del artículo 13 la resolución anticipada del contrato de arrendamiento a cambio de una indemnización y, por tanto, someterla al IVA?

66. Las excepciones a la exención de la letra b) del punto B del artículo 13 están extremadamente restringidas. La primera se explica por el hecho de que el alojamiento en un hotel no se califica como arrendamiento por las legislaciones de varios Derechos nacionales, sino que se asemeja a una simple autorización. La segunda se refiere al arrendamiento de un bien inmueble para un destino

33 — Véanse las referencias en la nota 15 *supra*.

34 — Apartado 15, el subrayado es mío.

35 — Véase, a este respecto, el apartado 1 del punto A del artículo 13.

36 — El subrayado es mío.

concreto (el estacionamiento de un vehículo). Las dos últimas hacen referencia a los arrendamientos de bienes inmuebles por destino.

67. No creo que, como sostiene la Comisión, el principio de interpretación *ejusdem generis* limite la potestad de los Estados miembros de excluir del ámbito de aplicación de la exención prevista en la letra b) del punto B del artículo 13 otros supuestos semejantes o similares a las cuatro excepciones enumeradas en dicho artículo.<sup>37</sup> Por otra parte, como se subrayó durante la vista, ¿cuál sería el *genus*?

68. En el marco del artículo 13, se concede plena libertad a los Estados miembros que fijan las condiciones de las exenciones, que pueden conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, y restringir el alcance del derecho de opción (punto C del artículo 13).

69. Sin embargo, pienso que, considerada de forma aislada, la resolución anticipada de mutuo acuerdo del contrato de arrendamiento no debe poder ser objeto de una exención a la exención.

70. He subrayado antes que dicha operación y el propio arrendamiento producen efectos simétricos. Los alquileres de bienes inmuebles están sometidos, en principio y salvo ejercicio del derecho de opción, a un régimen de exención. En consecuencia, ¿es concebible que los Estados miembros puedan someter la resolución de mutuo acuerdo a un régimen de tributación cuando: 1) si no es sujeto pasivo, el arrendador que paga el IVA no podrá recuperarlo en ningún caso, y 2) un subarriendo concedido por el arrendatario estaría, en principio, exento?

71. La distinción que existe en materia de arrendamientos (exención/derecho de opción) debe operar asimismo en materia de resolución de mutuo acuerdo.

72. Por ello, sugiero a este Tribunal a que responda negativamente a la segunda cuestión.

73. Habida cuenta de las respuestas que sugiero para las dos primeras cuestiones, a mi parecer, la tercera carece de objeto. En consecuencia, la examinaré únicamente a mayor abundamiento.

74. La resolución anticipada de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento, ¿puede estar comprendida en el concepto de «entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 4»?

75. Las partes están de acuerdo en que este último artículo —que se refiere a la entrega de un edificio anterior a su primera ocupación— es ajeno al asunto presente.

76. La letra g) del punto B del artículo 13 establece una excepción al principio general enunciado en el artículo 2 de la Sexta

37 — Véanse las observaciones de la Comisión, apartado 6.6.

Directiva, según el cual las entregas de bienes estarán sujetas al IVA.

la resolución, la facultad de disposición que el primero nunca tuvo y que el segundo nunca perdió.<sup>40</sup>

77. En consecuencia, una operación sólo puede estar comprendida dentro del ámbito de la exención de la letra g) del punto B del artículo 13 si se considera como una entrega de bienes en el sentido genérico del artículo 2.

81. En consecuencia, la resolución de un contrato de arrendamiento no puede considerarse una «entrega de bienes» a efectos del artículo 2. Por ende, tampoco puede estar comprendida dentro de la definición de la letra g) del punto B del artículo 13.

78. Con arreglo al artículo 5 de la Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

82. En efecto, la definición comunitaria de la «entrega de bienes» no puede variar en función de los artículos de la Sexta Directiva.

79. En la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de febrero de 1990, *Staatssecretaris van Financiën/SAFE*,<sup>38</sup> este Tribunal declaró que dicho concepto debía recibir una definición comunitaria, al considerar:

83. ¿Es necesario subrayar que una resolución de un contrato de arrendamiento no puede asimilarse a «entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten»?

«Con arreglo a la redacción de esta disposición [apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva], el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, *como si ésta fuera la propietaria de dicho bien*».<sup>39</sup>

84. Como observa con razón el Gobierno británico, las expresiones «terreno» o «inmuebles no edificados» se refieren a los conceptos «físicos» correspondientes y no a los *derechos* sobre el terreno o los inmuebles no edificados.<sup>41</sup>

80. Ahora bien, un arrendatario no puede transmitir al propietario, ni siquiera mediante

85. De ello deduzco que la resolución anticipada de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la letra g) del punto B artículo 13.

38 — Asunto C-320/88, Rec. p. I-285.

39 — Apartado 7, el subrayado es mío.

40 — Un propietario puede vender un bien aun cuando éste se encuentre arrendado.

41 — Observaciones del Gobierno británico, apartado 37.

86. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que:

- «1) La resolución anticipada de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento a cambio de una compensación pagada al arrendatario está comprendida dentro del concepto de “alquiler de bienes inmuebles” enunciado en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva.
  
- 2) El último párrafo de dicha disposición no confiere a los Estados miembros la posibilidad de excluir dicha operación de la exención prevista en el párrafo primero de la misma disposición, sin perjuicio, no obstante, del derecho de opción previsto en la letra a) del punto C del artículo 13 de la misma Directiva.»