

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 12 de junio de 2003 *

En el asunto C-275/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por la House of Lords (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Sinclair Collis Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D.A.O. Edward, A. La Pergola (Ponente), P. Jann y S. von Bahr, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Sinclair Collis Ltd, por el Sr. D. Milne, QC, y el Sr. R. Baldry, Barrister, designados por el despacho Ernst & Young, Tax advisers;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por el Sr. K. Parker, QC;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Sinclair Collis Ltd, del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión, expuestas en la vista de 18 de septiembre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de octubre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 7 de junio de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de julio siguiente, la House of Lords planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad Sinclair Collis Ltd (en lo sucesivo, «SC») y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), órganos competentes en el Reino Unido en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), en relación con el régimen de IVA aplicable a un contrato relativo a la instalación de máquinas expendedoras de cigarrillos en un establecimiento comercial.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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.»

4 El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva prevé:

«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:

a) [...]

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, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;
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.

[...]»

Derecho nacional

- 5 A tenor de la parte II, grupo 1, punto 1, del anexo 9 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994), están exentas del IVA:

«La concesión de cualquier título o derecho sobre un bien inmueble o de un derecho de uso de un bien inmueble».

- 6 El concepto de «derecho de uso de un bien inmueble», recogido en la referida disposición de Derecho nacional, se refiere al concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles», que figura en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

- 7 SC, que forma parte del Imperial Tobacco Group, se dedica a instalar en bares, cafeterías y hoteles máquinas expendedoras de cigarrillos, de cuyo funcionamiento y mantenimiento se ocupa.
- 8 A tal efecto, SC celebra con cada propietario de los referidos locales comerciales (en lo sucesivo, «propietario del local») un contrato que tiene por objeto la entrega de tales máquinas expendedoras a cambio del pago de un determinado porcentaje de los beneficios brutos obtenidos a partir de las ventas realizadas en general en dichos locales y, más concretamente, a partir de las ventas realizadas por medio de las máquinas expendedoras (en lo sucesivo, «contrato»).
- 9 En virtud del referido contrato, las máquinas expendedoras se instalan en el emplazamiento que el propietario del local considere idóneo para generar el mayor número de ventas. No obstante, el propietario del local no puede negarse sin razón justificada a que SC elija un emplazamiento diferente. Los cigarrillos almacenados en las máquinas expendedoras y el dinero que se ingresa en ellas, así como los puros y otras labores de tabaco, siguen siendo propiedad de SC. El propietario del local concede a ésta, por un período de dos años, el derecho exclusivo a instalar máquinas expendedoras y a ocuparse del funcionamiento de las mismas, de las que dicha sociedad sigue siendo propietaria. Por otro lado, el

contrato atribuye a SC el derecho exclusivo a suministrar al establecimiento en cuestión puros y otras labores de tabaco.

- 10 El propietario del local se obliga a suministrar la electricidad necesaria y a prohibir que se instalen en su establecimiento máquinas expendedoras que ofrezcan productos comparables a los que son objeto del contrato. Las máquinas expendedoras pueden ser cambiadas de sitio, excepto aquellas que estén diseñadas para quedar fijadas a la pared.

- 11 SC conserva el control exclusivo del acceso a las máquinas expendedoras, garantiza que estén bien abastecidas y procede a retirar el dinero ingresado, a fin de llevar a cabo el reparto convenido.

- 12 En enero de 1996, los Commissioners resolvieron que las prestaciones previstas en el contrato estaban exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el contrato suponía la autorización del uso de un bien inmueble. SC, que tenía interés en que la prestación quedara sujeta al impuesto a fin de poder deducir a su vez el IVA soportado, formuló una reclamación económico-administrativa contra aquella resolución ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido). Este organismo consideró que el objeto principal del contrato era la instalación de máquinas expendedoras de cigarrillos y no el uso o disfrute de un bien inmueble, y declaró que la transacción, por consiguiente, no debía quedar exenta del IVA.

- 13 Los Commissioners interpusieron recurso en vía contencioso-administrativa contra esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales) (Reino Unido), que dictó sentencia favorable a aquéllos. SC interpuso recurso de apelación contra la sentencia de la High Court ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), que desestimó la apelación. SC interpuso entonces recurso de casación ante la House of Lords.

- 14 Por estimar que la solución del litigio requería una interpretación de la Sexta Directiva, la House of Lords decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿La concesión por parte del propietario de un local [...] al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar, explotar y ocuparse del mantenimiento de dicha máquina expendedora en el local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes, constituye un “arrendamiento de bienes inmuebles” en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva [...], y cuáles son los principios aplicables para determinar si un contrato puede calificarse de arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido antes indicado?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 15 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en lo sustancial que se dilucide si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.

- 16 Con carácter liminar, debe hacerse constar que es pacífico que, a tenor del contrato, el propietario del local que concede el derecho a instalar y ocuparse del mantenimiento de una máquina expendedora de cigarrillos realiza una prestación de servicios en calidad de sujeto pasivo en el sentido del artículo 6, apartado 1, y del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Las prestaciones realizadas por él en virtud del contrato están, pues, en principio, sujetas al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva. Queda por ver si están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la mencionada Directiva.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

- 17 SC y la Comisión sostienen que el contrato no constituye un arrendamiento ni un alquiler de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Alegan que entre las características esenciales de un arrendamiento, a efectos de dicha disposición, se incluye el derecho a usar una parte o un determinado emplazamiento de un bien inmueble como si se tratara de un inmueble propio, así como la facultad de permitir o impedir el acceso a otras personas.
- 18 A este respecto, SC alega que el contrato tiene por objeto la instalación y explotación de máquinas expendedoras que generan ingresos y no el uso y ocupación del establecimiento en el que están instaladas. En efecto, añade, el contrato no contiene ninguna restricción relativa al número de máquinas expendedoras y no prevé ningún emplazamiento particular en el que hayan de instalarse. Lo mismo que sucede con los demás elementos fijos del establecimiento, las máquinas expendedoras, una vez instaladas, quedan al cuidado o en posesión del propietario del local, el cual se compromete a no poner obstáculos a su utilización. SC afirma que sigue siendo propietaria de las máquinas expendedoras, pero que no tiene ningún control sobre el acceso a éstas, excepto para abastecerlas, ocuparse de su mantenimiento y efectuar las reparaciones necesarias. A este respecto, SC indicó en la vista que únicamente tenía acceso a las máquinas expendedoras durante las horas de apertura del establecimiento.

- 19 La Comisión alega, por su parte, que el derecho a instalar una máquina expendedora automática en un local propiedad de otra persona y de dejarla allí únicamente puede considerarse equivalente a un arrendamiento, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, si va acompañado del derecho de ocupación y de control sobre una parte determinada del establecimiento. Además, según la Comisión, un arrendamiento en el sentido de la citada disposición no implica necesariamente que la retribución de tal derecho se establezca en función de la duración del mismo.
- 20 El Gobierno del Reino Unido sostiene, por el contrario, que el contrato constituye un arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Según dicho Gobierno, la instalación de una máquina expendedora junto a una pared o en un lugar determinado durante un período prolongado implica la ocupación del emplazamiento donde se encuentra, ocupación que se efectúa con exclusión de todas las demás personas y que puede considerarse, por consiguiente, un arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido de la mencionada disposición.
- 21 Según el Gobierno del Reino Unido, el hecho de que la máquina expendedora pueda ser desplazada no excluye que quepa hablar de ocupación exclusiva. El desplazamiento significa únicamente que la ocupación se ha modificado de común acuerdo. El derecho de SC a acceder a las máquinas expendedoras para ocuparse de su mantenimiento y efectuar las reparaciones oportunas es suficiente para que se alcance el objetivo de la ocupación. En efecto, la existencia de facultades incondicionales o ilimitadas de acceso no constituye un presupuesto necesario del derecho de ocupación. El elemento esencial es que el derecho de acceso sea conforme con la finalidad para la que se haya previsto la ocupación.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 22 Con carácter liminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en primer lugar, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva

constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad (véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 51, y de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 25).

- 23 En segundo lugar, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 52, y de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25).
- 24 En cuanto a las exenciones previstas en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, dicha disposición no define el concepto de «arrendamiento» y tampoco remite a las respectivas definiciones que adopten al efecto los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros (véase la sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831, apartado 44).
- 25 No obstante, de una reiterada jurisprudencia se desprende, por un lado, que la característica fundamental del arrendamiento de bienes inmuebles, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es que confiere al interesado, por un plazo pactado y a cambio de una renta, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho (véanse, en este sentido, las sentencias «Goed Wonen», antes citada, apartado 55, y de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21).
- 26 Por otro lado, para determinar la naturaleza de una operación sujeta al impuesto, es preciso tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos (véanse las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartado 12, y Stockholm Lindöpark, antes citada, apartado 26).

- 27 A este respecto, es preciso señalar que, según los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, el contrato no tiene por objeto la puesta a disposición pasiva de una superficie o de un emplazamiento al tiempo que se garantiza a la otra parte contratante el derecho a usarlo con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.
- 28 Esta constatación viene corroborada, en primer lugar, por el hecho de que el contrato no delimita con precisión ninguna superficie o emplazamiento para instalar las máquinas expendedoras automáticas en el interior del establecimiento. En efecto, a diferencia de las características del arrendamiento, el emplazamiento de la máquina expendedora sólo tiene importancia en la medida en que permita garantizar el mayor número posible de ventas. Si se observa este criterio, nada impide, a tenor del contrato, que las máquinas expendedoras puedan desplazarse, en cierta medida, según la voluntad del propietario del local.
- 29 En segundo lugar, el contrato no atribuye a SC el derecho a controlar o limitar el acceso al emplazamiento en donde se encuentran las máquinas expendedoras. En efecto, si bien es cierto que SC dispone, a tenor del contrato, de un derecho exclusivo de acceso a las máquinas expendedoras a fin de ocuparse de su mantenimiento, abastecerlas en cigarrillos y recoger el dinero que se haya ingresado en las mismas, no es menos verdad que dicho derecho se refiere únicamente al acceso a la máquina expendedora propiamente dicha, especialmente a su mecanismo interno, pero no así al acceso a la parte de la superficie del establecimiento en donde la máquina expendedora se encuentra. En cualquier caso, según los datos facilitados por SC en la vista, el referido derecho se circunscribe a las horas de apertura de los locales comerciales y no puede ejercitarse sin el consentimiento del propietario del local. Además, el libre acceso de terceros a las máquinas expendedoras se ejerce con sujeción a las condiciones prácticas que impone el propietario del local, especialmente durante las horas de apertura del establecimiento, y no con sujeción a los límites que establezca SC.
- 30 En tales circunstancias, la ocupación de una parte de la superficie de los locales comerciales o de un emplazamiento en los mismos no constituye, a tenor del

contrato, sino un medio de realizar la prestación que constituye su objeto, a saber, garantizar el ejercicio del derecho de venta en exclusiva de cigarrillos en el establecimiento mediante la instalación y mantenimiento de máquinas expendedoras automáticas, a cambio de un porcentaje de los beneficios.

- 31 De las consideraciones precedentes resulta que procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en el local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.

Costas

- 32 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la House of Lords mediante resolución de 7 de junio de 2001, declara:

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, debe interpretarse en el sentido de que no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.

Timmermans

Edward

La Pergola

Jann

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de junio de 2003.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

M. Wathelet