

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 6 de julio de 2006 *

En el asunto C-251/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), mediante resolución de 21 de julio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de junio de 2005, en el procedimiento entre

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann, la Sra. N. Colneric, los Sres. M. Ilešič (Ponente) y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de abril de 2006;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Talacre Beach Caravan Sales Ltd, por los Sres. R. Cordara, QC, A. Hitchmough, Barrister, y B. Goren, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. C. White y T. Harris, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. R. Anderson, QC;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de mayo de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977,

Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»

).

- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Talacre Beach Caravan Sales Ltd (en lo sucesivo, «Talacre») y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), autoridad competente para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, en relación con la aplicación de una exención con devolución del impuesto abonado.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 3 Talacre gestiona campings de caravanas fijas en el Reino Unido. Sus ingresos proceden, en particular, de la venta de caravanas equipadas, del alquiler de parcelas y de la puesta a disposición de los propietarios de dichas caravanas de determinadas instalaciones.
- 4 Las caravanas equipadas vendidas por Talacre incluyen, normalmente, cuartos de baño, revestimientos para el suelo, raíles para cortinas, cortinas, armarios, cocinas equipadas, asientos, mesas para comer, sillas, taburetes, mesas bajas, espejos, roperos, camas y colchones.

5 Las facturas expedidas por el fabricante de dichas caravanas y dirigidas a Talacre indican por separado el precio de las caravanas sin IVA y el precio del equipamiento interior más el IVA calculado sobre la base del tipo normal.

6 Talacre estima, no obstante, que la venta de una caravana y de su equipamiento interior es una prestación única e indivisible que, por tanto, debe ser gravada con un único tipo impositivo: el aplicable al elemento principal, que es la propia caravana. En su opinión, el único tipo impositivo que debe aplicarse en el presente asunto es el tipo cero, dado que es el aplicable, con arreglo a la legislación vigente en el Reino Unido, a la clase de caravanas entregadas por Talacre.

7 En efecto, el artículo 30 de la Value Added Tax Act [Ley del IVA] (en lo sucesivo, «VAT Act») dispone que «[...] una entrega de bienes o una prestación de servicios estará sujeta al tipo impositivo cero [...] cuando se refiera a bienes o servicios contemplados específicamente en el anexo 8 [...]». En la categoría 9 de dicho anexo 8 se encuentran «las caravanas que sobrepasen las dimensiones autorizadas en ese momento para la circulación en carretera de un remolque movido por un vehículo de motor cuyo peso sin carga sea inferior a 2.030 kilogramos».

8 No es objeto de controversia que dicho tipo impositivo cero es equiparable a una exención con devolución del impuesto abonado en el sentido del artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, que dispone:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12, durante el período transitorio contemplado en el apartado 1 del artículo 28 decimotercero se aplicarán las siguientes disposiciones:

- a) Podrán mantenerse las exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, así como los tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el apartado 3 del artículo 12 para los tipos reducidos que el 1 de enero de 1991 fuesen aplicables, que se ajusten a la legislación comunitaria y cumplan los requisitos fijados en el último guión del artículo 17 de la segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967.

[...]»

- 9 Contrariamente a la tesis defendida por Talacre respecto al gravamen de la entrega de una caravana equipada, los Commissioners sólo aplicaron el tipo impositivo cero a las propias caravanas y el tipo normal del IVA a su equipamiento interior.
- 10 A este respecto, se basaron en el hecho de que la VAT Act excluye expresamente la aplicación del tipo cero a dicho equipamiento.
- 11 En efecto, según una nota que figura en el anexo 8 de la VAT Act, la categoría 9 de dicho anexo no comprende «los elementos interiores distintos de los mencionados en la categoría 5, rúbrica 3» ni «el equipamiento relacionado con el alojamiento en una caravana o en una embarcación habitable». Con arreglo al artículo 96 de la VAT Act, el anexo 8 debe ser interpretado de conformidad con dicha nota.
- 12 El recurso interpuesto por Talacre contra la resolución de los Commissioners fue desestimado por el VAT and Duties Tribunal y por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Según estos órganos jurisdiccionales, el hecho de que

la caravana y su equipamiento interior sean objeto de una entrega única no implica que su precio global deba estar sujeto al tipo cero. Talacre interpuso un recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional remitente.

- 13 Ante esta situación, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando un Estado miembro, con arreglo al artículo 28, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], ha ejercitado, mediante su legislación interna, su facultad de establecer excepciones para que se aplique el tipo cero a la entrega de determinados bienes, pero en la misma legislación ha especificado bienes que no deben incluirse en el ámbito de aplicación del tipo impositivo cero (“bienes excluidos”), el hecho de que exista una sola entrega de bienes (que comprende bienes excluidos), ¿impide que el citado Estado miembro someta la entrega de los bienes excluidos al tipo impositivo normal?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 14 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el hecho de que determinados bienes sean objeto de una sola entrega que comprende, por un lado, un elemento principal que disfruta, con arreglo a la legislación de un Estado miembro, de una exención con devolución del impuesto abonado, en el sentido del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y, por otro, bienes que esa legislación excluye del ámbito de aplicación de dicha exención, impide que el Estado miembro afectado grave la entrega de los bienes excluidos con el tipo normal del IVA.

- 15 Según Talacre, procede responder de modo afirmativo a esta cuestión. Alega que un Estado miembro no puede, en ningún caso, sujetar una entrega única a distintos tipos impositivos. A este respecto invoca las sentencias de 13 de julio de 1989, *Henriksen*, 173/88, Rec. p. 2763; de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973, y de 15 de mayo de 2001, *Primback*, C-34/99, Rec. p. I-3833.
- 16 El Gobierno del Reino Unido y la Comisión de las Comunidades Europeas rechazan esta argumentación. Observan que, en circunstancias como las del asunto principal, el tipo de IVA aplicado está relacionado con una excepción establecida en el Derecho nacional, que el Estado miembro está autorizado a adoptar, con arreglo a ciertos requisitos, en virtud del artículo 28 de la Sexta Directiva. Dado que, según uno de esos requisitos, dicha excepción debía estar en vigor el 1 de enero de 1991, la exención con devolución del impuesto abonado no puede extenderse más allá de lo previsto expresamente por la legislación nacional.
- 17 A este respecto, procede indicar, en primer lugar, que, al autorizar a los Estados miembros a aplicar exenciones con devolución del impuesto abonado, el artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva establece una excepción al artículo 12, apartado 3, de dicha Directiva, que regula el tipo impositivo normal del IVA.
- 18 Por otro lado, del tenor del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se deriva que la aplicación de exenciones con devolución del impuesto abonado está sujeta a varios requisitos. Dichas exenciones deben haber estado en vigor el 1 de enero de 1991. Deben, además, ser conformes con la normativa comunitaria y satisfacer los criterios establecidos en el artículo 17, último guión, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), derogada, según los cuales las exenciones con devolución del impuesto abonado sólo podían establecerse por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales.

- 19 En el presente asunto, no se pone en duda que, en la medida en que la VAT Act exime, con devolución del impuesto abonado, el tipo de caravanas entregado por Talacre, se cumplen dichos requisitos. En concreto, se reconoce que el tipo impositivo cero estaba en vigor el 1 de enero de 1991 y que se había establecido por razones de interés social.
- 20 Tampoco se discute que la VAT Act excluye expresamente la aplicación a determinados bienes entregados con las caravanas de la exención con devolución del impuesto abonado. De ello se deriva que, por lo que se refiere a dichos bienes, no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en particular el requisito de que sólo pueden mantenerse en vigor las exenciones que fueran aplicables el 1 de enero de 1991.
- 21 Por tanto, la exención con devolución del impuesto abonado respecto a esos bienes ampliaría el ámbito de aplicación de la exención prevista para la entrega de las propias caravanas. Esto tendría como consecuencia que bienes expresamente excluidos de la exención por la legislación nacional quedarían exentos, no obstante, con arreglo al artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.
- 22 Tal interpretación del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sería contraria al tenor y a la finalidad de dicha disposición, según los cuales el alcance de la excepción establecida por esta última se limita a lo que estaba regulado expresamente en la legislación nacional el 1 de enero de 1991. Como ha indicado la Abogado General en los puntos 15 y 16 de sus conclusiones, el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva es equiparable a una cláusula «stand still», destinada a evitar situaciones difíciles desde un punto de vista social que pudieran derivarse de la supresión de ventajas previstas por el legislador nacional, pero no recogidas en la Sexta Directiva. A la luz de dicha finalidad, lo decisivo para determinar la extensión de las prestaciones para las que la Sexta Directiva permite el mantenimiento, durante el período transitorio, de una exención es el contenido de la normativa nacional vigente el 1 de enero de 1991.

- 23 Por otro lado, como ha declarado el Tribunal de Justicia en varias ocasiones, las disposiciones de la Sexta Directiva que establecen excepciones al principio general según el cual el IVA se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo deben interpretarse en sentido estricto (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 34; de 8 de mayo de 2003, *Comisión/Francia*, C-384/01, Rec. p. I-4395, apartado 28; de 1 de diciembre de 2005, *Ygeia*, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373, apartados 15 y 16, y de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 21). También por este motivo las exenciones con devolución del impuesto abonado contempladas en el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no pueden aplicarse a bienes que, el 1 de enero de 1991, con arreglo a la legislación nacional, estaban excluidos de tal exención.
- 24 El hecho de que la entrega de la caravana y de su equipamiento interior pueda calificarse de entrega única no desvirtúa esta conclusión. La jurisprudencia relativa al gravamen de las entregas únicas, invocada por *Talacre* y mencionada en el apartado 15 de esta sentencia, no se refiere a las exenciones con devolución del impuesto abonado establecidas en el artículo 28 de la Sexta Directiva. Aunque de dicha jurisprudencia se deriva que una entrega única está sujeta, en principio, a un solo tipo de IVA, aquélla no se opone a que se graven por separado determinados elementos de dicha entrega cuando sólo este tipo de gravamen respeta los requisitos a los que el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sujeta la aplicación de exenciones con devolución del impuesto abonado.
- 25 A este respecto, como ha señalado acertadamente la Abogado General en los puntos 38 a 40 de sus conclusiones, invocando el apartado 27 de la sentencia CPP, antes citada, no existe una norma absoluta que sirva para determinar la extensión de una prestación desde el punto de vista del IVA y, por tanto, para determinar la extensión de una prestación es necesario tomar en consideración todas las circunstancias, incluido el contexto jurídico concreto. Pues bien, habida cuenta del tenor y de la finalidad del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, antes mencionados, una exención nacional autorizada con arreglo a dicho artículo sólo puede aplicarse si estaba en vigor el 1 de enero de 1991 y si era necesaria, en opinión del Estado miembro afectado, por razones de interés social bien definidas y

en favor de los consumidores finales. En el presente asunto, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha señalado que convenía aplicar el tipo cero únicamente a la entrega de las propias caravanas. No consideró que estuviera justificado aplicar también ese tipo impositivo a la entrega del equipamiento interior de dichas caravanas.

26 Finalmente, nada permite afirmar que el gravamen por separado de determinados elementos de la entrega de las caravanas equipadas implicaría dificultades insuperables que pudieran afectar a la correcta aplicación del régimen del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Rec. p. I-11087, apartados 79 y 80).

27 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que el hecho de que determinados bienes sean objeto de una sola entrega que comprende, por un lado, un elemento principal que disfruta, con arreglo a la legislación de un Estado miembro, de una exención con devolución del impuesto abonado, en el sentido del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y, por otro, bienes que esa legislación excluye del ámbito de aplicación de dicha exención, no impide que el Estado miembro afectado grave la entrega de los bienes excluidos con el tipo normal del IVA

Costas

28 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El hecho de que determinados bienes sean objeto de una sola entrega que comprende, por un lado, un elemento principal que disfruta, con arreglo a la legislación de un Estado miembro, de una exención con devolución del impuesto abonado, en el sentido del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA), y, por otro, bienes que esa legislación excluye del ámbito de aplicación de dicha exención, no impide que el Estado miembro afectado grave la entrega de los bienes excluidos con el tipo normal del IVA.

Firmas