SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 18 de noviembre de 2004 *

En el asunto C-284/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE,

por la Cour d'appel de Bruxelles (Bélgica), mediante resolución de 19 de junio de 2003, registrada en el Tribunal de Justicia el 2 de julio de 2003, en el procedimiento entre:

État belge

y

Temco Europe SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Lenaerts y S. von Bahr, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de abril de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Estado belga, por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agente, asistida por M^{es} B. van de Walle de Ghelcke y C. Louveaux, avocats;

— en nombre de Temco Europe SA, por M^{e} J.-P. Magremanne, avocat;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y C. Giolito, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de mayo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 Temco Europe SA (en lo sucesivo, «Temco Europe») y el Estado belga en relación con una reclamación en vía de apremio dirigida contra Temco Europe, mediante la que se requiere a esta sociedad el abono de sendos importes de 137.125,53 euros (5.531.639 BEF), correspondiente al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido supuestamente de forma indebida por la sociedad, y de 13.708,51 euros (553.000 BEF) en concepto de sanción tributaria, más los intereses legales aplicables a ambos importes.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 13 de la Sexta Directiva, que figura en el título X, «Exenciones», con la rúbrica «Exenciones en el interior del país», dispone lo siguiente:

«[...]

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:

[...]

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.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

[...]»

Normativa interna

4 El artículo 1709 del code civil belga (Código civil belga; en lo sucesivo, «code civil») dispone:

«El arrendamiento de cosas es el contrato por el cual una de las partes se obliga a dar a la otra el goce de una cosa durante un tiempo cierto y mediando un precio cierto que ésta se obliga a pagarle.»

5 El artículo 44, apartado 3, punto 2, del code de la taxe sur la valeur ajoutée (Ley del IVA belga; en lo sucesivo, «code TVA») establece que están exentos del impuesto, en particular, «el arrendamiento, el alquiler y la cesión del arrendamiento de bienes inmuebles por naturaleza, así como la utilización de dichos bienes en las condiciones previstas en el artículo 19, apartado 1 [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 El órgano jurisdiccional remitente describe los hechos que han dado lugar al litigio principal de la forma siguiente:

«La sociedad SA Temco Europe está sujeta al IVA por su actividad de limpieza y mantenimiento de edificios [...].

Dicha sociedad es propietaria del inmueble sito en Chaussée de Ruisbroeck, 107 a 117. Desde finales de 1993 a comienzos de 1994, encargó la realización de obras de rehabilitación en el edificio situado en el número 111 y dedujo el IVA que se le facturó por estas obras de rehabilitación. Carece de sede de explotación en el edificio.

SA Temco Energy Management Company, SA Publi-round y SA Petrus son tres sociedades pertenecientes al mismo grupo. Dependen, junto con SA Temco Europe, de una dirección central común.

El 1 de febrero de 1994, SA Temco Europe celebró con esas tres sociedades tres convenios que las partes contratantes calificaron de cesiones [en lo sucesivo, «convenios»], en virtud de los cuales SA Temco Europe autoriza a cada sociedad cesionaria a ejercer sus actividades en el inmueble, según el destino acordado por el consejo de administración de la sociedad cedente, sin que las cesionarias tuvieran un derecho particular sobre una parte concreta del inmueble. No se han aportado ni los documentos acreditativos de la actividad de las cesionarias ni los acuerdos del consejo de administración de la cedente en lo que respecta al destino del inmueble.

Los convenios se celebraron por la duración de las actividades de las cesionarias, que están obligadas a utilizar los locales exclusivamente para su actividad, respetando el reglamento interno establecido por la cedente. No obstante, el consejo de administración de la cedente puede en cualquier momento y sin preaviso exigir a las cesionarias que desalojen el espacio cedido.

Las cesionarias están obligadas a asumir todos los gastos necesarios para su actividad. El gas y la electricidad se calculan en función del consumo, y los gastos comunes en función del número de metros cuadrados ocupados. Asimismo, están obligadas a la reparación de los deterioros causados en los espacios que ocupan, sobre la base de criterios acordados por el consejo de administración de la cedente.

El pago de la renta es anual y se fija en 3.500 [BEF] por metro cuadrado respecto de la parte destinada a oficinas y en 1.000 [BEF] por metro cuadrado respecto de la parte destinada a depósito, incrementándose en un 0,4 % del volumen de negocios de las cesionarias, excluido el IVA, y en 5.000 [BEF] anuales por empleado.

Las partes excluyeron expresamente la aplicación del artículo 1709 del code civil.

El reglamento interno prevé las normas de acceso al edificio, limpieza, posibilidad de fijar rótulos publicitarios, derecho de acceso ilimitado de los encargados de la cedente, así como la obligación de las cesionarias de velar por:

— la conexión telefónica, de agua, gas, electricidad y calefacción de acuerdo, en su caso, con los demás ocupantes;

— el acceso de todos los ocupantes a las máquinas expendedoras de bebidas, al comedor y a las duchas;

— la accesibilidad de las vías transitables y de los aparcamientos;

— la utilización responsable de los almacenes y canalizaciones.

SA Temco Europe no ha proporcionado ninguna información útil en cuanto a la ejecución de estos contratos.

El vérificateur adjoint à l'administration de la TVA (Inspector adjunto de la Administración del IVA) hizo constar en el acta levantada el 30 de septiembre de 1996:

— que en el caso de dos de los ocupantes, los convenios se firmaron después de publicarse el traslado de su domicilio social al inmueble litigioso;

— que ninguna disposición de los convenios delimita la actividad de las cesionarias ni la utilización de los locales;

— que no existe ningún control sobre la porción de la renta vinculada al volumen de negocios, y que dicha porción asciende al 7 % de la renta en el caso de SA Petrus, al 6 % en el de SA Publi-round y al 0 % en el de SA Temco Energy;

— que los ocupantes disponen de una llave de acceso al edificio y que éste no es objeto de vigilancia y carece de conserje, de modo que la limitación de acceso prevista en el reglamento interno es puramente formal.

No se discute que las sociedades todavía ocupaban los edificios durante el procedimiento.»

7 En una inspección llevada a cabo por la administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines (Administración tributaria belga del IVA, Registros y Patrimonio; en lo sucesivo, «Administración»), ésta consideró que los convenios eran en realidad arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA con arreglo al artículo 44, apartado 3, punto 2, del code TVA, disposición por la que se adapta el derecho interno al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, y que, en consecuencia, la deducción del IVA soportado con motivo de las obras de rehabilitación del inmueble sito en el nº 111 de la Chaussée de Ruisbroek era indebida.

8 Como consecuencia de lo anterior, la Administración reclamó a Temco Europe el abono de sendos importes de 137.125,53 euros (5.531.639 BEF), correspondiente al IVA deducido supuestamente de forma indebida por la sociedad, y de 13.708,51 euros (553.000 BEF) en concepto de sanción tributaria, más los intereses legales aplicables a ambos importes.

9 Temco Europe se negó a pagar los referidos importes, por lo que la Administración se los reclamó en vía de apremio. Temco Europe se opuso a dicha reclamación, la cual fue anulada mediante sentencia de 29 de noviembre de 2000 del Tribunal de première instance (Tribunal de Primera Instancia) de Bruselas. El Estado belga recurrió contra la sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

10 La Cour d'appel (Tribunal de Apelación) de Bruselas se plantea el alcance del concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con la celebración y ejecución de los contratos objeto del proceso principal. El órgano jurisdiccional precisa a este respecto:

«En el caso de autos, la parte recurrida, cedente, y las cesionarias han firmado contratos leoninos en virtud de los cuales se confiere a las cesionarias un derecho de ocupación en precario del inmueble. Dichos contratos se han celebrado de modo manifiesto con el objeto de eludir el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

Estos contratos no pueden, sin embargo, analizarse sin tener en cuenta la estrecha vinculación entre estas sociedades que dependen todas de la misma dirección, lo que garantiza a las cesionarias una continuidad en la ocupación y una ejecución razonable de los contratos.

La ejecución de los contratos muestra que las cesionarias disponen de un acceso continuo e ilimitado a los locales y que disfrutan de una gran estabilidad en la ocupación de sus oficinas y almacenes.»

11 En estas circunstancias, la Cour d'appel de Bruselas decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que unas operaciones que en el Derecho belga consisten en contratos por tiempo indefinido, en virtud de los cuales una sociedad otorga simultáneamente a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada de modo parcial, aunque fundamentalmente en función de la superficie ocupada, y en los que la precariedad resulta neutralizada por el hecho de que las cesionarias y la cedente están sometidas a una dirección común, constituyen un arrendamiento de inmuebles? o, en otros términos, ¿este concepto autónomo de Derecho comunitario, recogido en el mencionado precepto,

comprende la utilización a título oneroso de un bien raíz con fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo –definición del artículo 44, apartado 3, punto 2, párrafo inicial, del [code TVA]–, a saber, la puesta a disposición en precario y por un periodo indefinido, a cambio del pago de una retribución mensual, aunque variable y parcialmente sujeta a los resultados de la otra parte, que disfruta de un derecho de ocupación no exclusiva y en el que la precariedad queda contrarrestada por el hecho de que los contratantes están sometidos a una dirección común?»

Sobre la cuestión prejudicial

12 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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 operación por la que una sociedad otorga simultáneamente, mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

13 Temco Europe afirma que los convenios, que no constituyen contratos de arrendamiento conforme al Derecho belga, no responden al concepto de arrendamiento a efectos del Derecho comunitario, dada la falta de un derecho de ocupación exclusiva del bien, el carácter esencialmente precario del derecho y el hecho de que no se fija la retribución exclusivamente en función de la duración de la ocupación del bien.

14 El Estado belga alega que, para determinar la naturaleza de un contrato, debe atenderse a sus condiciones de ejecución, con independencia de la formulación de sus cláusulas. Señala asimismo la necesidad de tener en cuenta la *ratio legis* de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el contexto en el que se incardina la exención, así como la finalidad y la sistemática de la Directiva. Indica que no cabe interpretar el criterio relativo a la duración del contrato en el sentido de que la duración deba determinarse siempre en el momento de celebración del contrato. En cuanto al carácter precario de la ocupación, el Estado belga considera que se trata de una modalidad de extinción de la obligación que no desvirtúa la esencia de la prestación.

15 La Comisión destaca que el propio órgano jurisdiccional remitente considera que los contratos son leoninos y ficticios por haber sido celebrados de modo manifiesto con el objeto de eludir el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles». Entiende que el juez nacional debe atender a la realidad de los hechos y no quedarse en la letra de los convenios. Alega, igualmente, que se puede presumir una voluntad de evasión fiscal ante la ausencia de motivos económicos válidos para la celebración de los convenios; o bien, que el órgano jurisdiccional que conoce del fondo del asunto podría basarse en el concepto de abuso de derecho, desarrollado por el Tribunal de Justicia en otras circunstancias.

Respuesta del Tribunal de Justicia

16 En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, 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; de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 25, y de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Rec. p. I-5965, apartado 22).

17 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; de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25, y Sinclair Collis, antes citada, apartado 23). Como ha señalado acertadamente el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.

18 En cuanto a las exenciones previstas en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, procede señalar que 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 (véanse las sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831, apartado 44, y Sinclair Collis, antes citada, apartado 24). Por tanto, dicha disposición debe interpretarse a la luz de su contexto y de los objetivos y la sistemática de la Sexta Directiva, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención prevista (véase, en este sentido, la sentencia «Goed Wonen», antes citada, apartado 50).

19 En numerosas sentencias, el Tribunal de Justicia ha definido el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, señalando que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, 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; 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; de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p. I-4101, apartado 49, y Sinclair Collis, antes citada, apartado 25).

20 Si en las citadas sentencias el Tribunal de Justicia alude reiteradamente a la duración del arrendamiento, es por distinguir el arrendamiento de bienes inmuebles, que en general constituye una actividad relativamente pasiva ligada al mero transcurso del tiempo, que no produce un valor añadido relevante (véase, en este sentido, la sentencia «Goed Wonen», antes citada, apartado 52), de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, como las excepciones previstas en el artículo 13, parte B, letra b), puntos 1 a 4, de la Sexta Directiva, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en el cumplimiento de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien, como el derecho de utilizar un campo de golf (sentencia Stockholm Lindöpark, antes citada, apartados 24 a 27), el de utilizar un puente a cambio del pago de un derecho de peaje (sentencia Comisión/Irlanda, antes citada), o incluso el derecho de instalar máquinas expendedoras de cigarrillos en un establecimiento comercial (sentencia Sinclair Collis, antes citada, apartados 27 a 30).

21 La duración del arrendamiento no es el único elemento determinante que permite calificar un contrato de arrendamiento de inmuebles a efectos del Derecho comunitario, si bien la duración de la estancia puede ser un criterio adecuado para distinguir un alojamiento hotelero del arrendamiento de una habitación (sentencia de 12 de febrero de 1998, Blasi, C-346/95, Rec. p. I-481, apartados 23 y 24).

22 En todo caso, no es indispensable que la duración se haya determinado en el momento de celebración del contrato. Debe atenderse a la realidad de las relaciones contractuales (sentencia Blasi, antes citada, apartado 26). Así, la duración de un contrato puede reducirse o prorrogarse por común acuerdo entre las partes.

23 Por otro lado, si bien la retribución del arrendador vinculada estrictamente a la duración de la ocupación del bien por el arrendatario parece reflejar mejor el carácter pasivo del arrendamiento, no puede deducirse de ello que una retribución que tenga en cuenta otros elementos obligue a descartar la calificación de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, especialmente si los otros elementos tomados en consideración tienen un carácter manifiestamente accesorio respecto de la parte de retribución vinculada al transcurso del tiempo, o sólo retribuyen la mera puesta a disposición del bien.

24 Finalmente, en relación con el derecho del arrendatario a ocupar el inmueble en exclusiva, procede señalar que este derecho puede limitarse en el contrato celebrado con el arrendador, y que se refiere solamente al inmueble tal y como se define en el contrato. El arrendador puede, por tanto, reservarse el derecho a visitar regularmente el inmueble arrendado. Por otro lado, un contrato de arrendamiento puede referirse a determinadas partes de un inmueble de uso común con otros ocupantes.

25 La inclusión en el contrato de tales limitaciones al derecho de ocupar los lugares arrendados no impide que dicha ocupación sea exclusiva respecto de cualquier otra persona que ni legalmente ni en virtud del contrato puedan ejercitar un derecho sobre el bien objeto del arrendamiento.

26 En relación con la operación controvertida en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración todas las circunstancias que la rodean para analizar los elementos que la caracterizan y valorar si puede calificarse de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

27 Asimismo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional verificar si los contratos, atendiendo a su ejecución, tienen por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, o bien dan lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

28 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada del siguiente modo:

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 operación por la que una sociedad otorga simultáneamente, mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada, siempre que los contratos, atendiendo a su ejecución, tengan por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, y no den lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

Costas

29 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 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 constituye un «arrendamiento de bienes inmuebles», a efectos de dicha disposición, la operación por la que una sociedad otorga simultáneamente, mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada, siempre que los contratos, atendiendo a su ejecución, tengan por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, y no den lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

Firmas.