Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 29 de marzo de 2012*

«Sexta Directiva IVA — Artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y artículo 13, parte B, letra b) — Derecho a deducción — Bien de inversión perteneciente a un sujeto pasivo que es persona jurídica y que pone a disposición de su personal para satisfacer necesidades privadas de éste»

En el asunto C-436/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Mons (Bélgica), mediante resolución de 8 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de septiembre de 2010, en el procedimiento entre

État belge

y

BLM SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, y el Sr. J.-J. Kasel (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de diciembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de BLM SA, por Me O. D'Aout, avocat;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. B. Stromsky y las Sras. D. Recchia y C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: francés.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Estado belga y BLM SA (en lo sucesivo, «BLM»), sociedad belga, relativo a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado respecto de un bien inmueble utilizado, en parte, para las necesidades privadas del personal de esta sociedad.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 A tenor de los considerandos quinto y sexto de la Sexta Directiva:

«Considerando que la noción de sujeto pasivo debe precisarse en el sentido de que permita a los Estados miembros incluir en ella a las personas que efectúen operaciones ocasionales, con objeto de garantizar una mejor neutralidad del impuesto;

Considerando que la noción de hecho imponible ha suscitado dificultades, especialmente en lo que concierne a las operaciones asimiladas a operaciones gravables, por lo que se ha hecho necesario precisar estas nociones».

4 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al [IVA]:

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.»

5 El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva preceptúa lo siguiente:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

6 El artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

7 A tenor del artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles […]».

8 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo de ésta, estipula lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

Normativa nacional

9 El artículo 19, apartado 1, del Código del IVA prescribe lo siguiente:

«Se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo, cuando tales bienes originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.»

10 Según el artículo 44, apartado 3, punto 2, de dicho Código, están exentos del IVA «el arrendamiento, el alquiler y la cesión del arrendamiento de bienes inmuebles por naturaleza, así como el uso de tales bienes en las condiciones previstas en el artículo 19, apartado 1 […]».

11 En la resolución de remisión, la cour d'appel de Mons invoca la circular administrativa nº E.T.108691, de 31 de enero de 2005, redactada a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), y deduce las consecuencias prácticas de ésta en la normativa nacional. Según el órgano jurisdiccional remitente, esa circular limita la aplicación de la citada sentencia Seeling a los sujetos pasivos que sean personas físicas. Por lo que se refiere a los sujetos pasivos que sean personas jurídicas que ponen a disposición de un gerente o de un asociado un bien inmueble afectado totalmente al patrimonio de la empresa, la circular precisa que un uso de ese tipo constituye el arrendamiento de un bien inmueble que, como tal, está exento del IVA.

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 BLM, constituida en abril de 2003 por los Sres. Bertrand y Bernard Losfeld, tiene por objeto social, en particular, la actividad de asesoramiento en materia financiera, técnica, comercial o administrativa en sentido amplio, así como la asistencia y la prestación de servicios, directa o indirectamente, en el ámbito administrativo o financiero, en las ventas, la producción y la gestión en general. En lo que respecta a estas actividades, BLM está sujeta al IVA.

13 En diciembre de 2003, el Sr. Bertrand Losfeld y su esposa aportaron a BLM un derecho real de usufructo, por una duración de veinte años, sobre un inmueble que éstos habían encargado construir anteriormente y, a efectos de la construcción del mismo, optaron por la condición de sujeto pasivo del IVA. Ellos y sus hijos tienen el domicilio en ese inmueble desde julio de 2002. BLM dispone en dicho inmueble de una oficina y de una sala de archivos.

14 Tal aportación dio lugar al pago del IVA, que fue deducido por BLM en su declaración correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2003. La cantidad deducida fue de 42 420,61 euros.

15 BLM, de la que el Sr. Bertrand Losfeld es el administrador delegado, no reclama a éste el pago de renta alguna por el uso privado de una parte del inmueble en cuestión. No obstante, el Sr. Losfeld está sujeto al impuesto de las personas físicas por el beneficio en especie, calculado según un tanto alzado sobre la base de una ocupación privada del 75 % del inmueble.

16 A raíz de una inspección *in situ* de la Administración tributaria de Tournai (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), ésta cuestionó el carácter deducible de una parte del IVA pagado por BLM en relación con la aportación, a saber, un montante de 31 683,96 euros. Estimó que se trataba, en efecto, de un uso no profesional del inmueble. A su juicio, el uso privado de un inmueble constituye una operación exenta del IVA. La Administración tributaria añadió que, por tanto, el sujeto pasivo no puede deducir el IVA aplicado a la construcción de la parte del inmueble puesta a disposición del administrador delegado de BLM.

17 La Administración tributaria consideró que el IVA relativo a los gastos de construcción de los locales profesionales, a saber, la oficina y la sala de archivos, era deducible al 100 %, que el IVA relativo a los trabajos efectuados en los locales denominados «mixtos» era deducible al 25,31 %, y que el resto del inmueble debía considerarse totalmente privado. Por tanto, mediante resolución de 1 de marzo de 2005, declaró que BLM debía pagar 31 683,96 euros debido a la deducción abusiva del IVA, así como una sanción y los intereses de demora.

18 BLM interpuso recurso contra tal resolución ante el tribunal de première instance de Mons. La Administración tributaria, en las pretensiones formuladas ante dicho tribunal, planteó con carácter subsidiario una reconvención con objeto de que se fijara, por cada año transcurrido, la base imponible relativa al uso para fines privados del bien inmueble de que se trata en una decimoquinta parte del precio del bien. Ese tribunal, mediante sentencia de 8 de agosto de 2006, consideró concretamente que la base anual de la puesta a disposición gratuita del bien inmueble por BLM debía fijarse en un 1/20 del precio pagado por la adquisición del usufructo del inmueble, por la parte ocupada a título particular.

19 Al no considerar satisfactoria dicha sentencia, la Administración tributaria interpuso recurso de apelación ante la cour d'appel de Mons. Para fundamentar este recurso, alega que una puesta a disposición como la controvertida en el litigio principal debe considerarse un arrendamiento a título oneroso exento del IVA. Por tanto, en relación con una operación no gravada, el sujeto pasivo no puede, a su juicio, deducir el impuesto que ha gravado la construcción de la parte del inmueble puesta a disposición. A este respecto, la Administración tributaria sostiene que la sentencia Seeling, antes citada, se aplica únicamente al sujeto pasivo que tiene la condición de persona física, ya que tal persona no puede ser al mismo tiempo propietaria de un bien inmueble y arrendataria del mismo.

20 Ante el órgano jurisdiccional remitente, BLM aduce que la solución dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Seeling, antes citada, es aplicable a una situación como la controvertida en el litigio principal.

21 En tales circunstancias, la cour d'appel de Mons decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y el artículo 13, parte B, letra b), de la [Sexta] Directiva [...] ¿deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considera como prestación de servicios exenta, en concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), el uso para las necesidades privadas de directivos y de su familia de una parte de un edificio construido o poseído en virtud de un derecho real inmobiliario por *el sujeto pasivo que es persona jurídica*, cuando ese bien de inversión ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado.

23 A este respecto, procede recordar que, en la sentencia Seeling, antes citada, el Tribunal de Justicia ya declaró que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que considera como prestación de servicios exenta, en concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), el uso para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste.

24 Ciertamente, en el asunto que dio lugar a la sentencia Seeling, antes citada, el sujeto pasivo era una persona física y existía, por tanto, identidad de persona entre el sujeto pasivo y la persona que había usado para sus necesidades privadas el bien afectado a la empresa. No obstante, en contra de lo afirmado por el Gobierno belga en las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia, de ello no cabe inferir que la interpretación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva que hizo este Tribunal en dicha sentencia no es aplicable cuando el sujeto pasivo sea una persona jurídica.

25 En efecto, por una parte, tal como se desprende claramente de su tenor literal, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva se refiere no solamente al caso del sujeto pasivo que usa para sus necesidades privadas un bien afectado a la empresa, sino también a aquel en que el personal de un sujeto pasivo procede a tal uso. Pues bien, en este último supuesto, no existe identidad entre las personas interesadas y el hecho de que el sujeto pasivo sea una persona jurídica no excluye el uso del bien para fines privados por el personal de dicho sujeto pasivo.

26 Además, procede declarar que dicha disposición, que emplea la expresión «sujeto pasivo», no hace ninguna distinción entre las personas físicas y las personas jurídicas y se limita a establecer cómo deben considerarse, a efectos del IVA, determinadas operaciones económicas no incluidas en el ámbito de aplicación de otras disposiciones de la Sexta Directiva.

27 Por lo demás, de los considerandos quinto y sexto de la Sexta Directiva se desprende que la condición de «sujeto pasivo» está ligada a operaciones realizadas por un operador económico y no a la forma jurídica de éste. Asimismo, conforme al artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, deben considerarse sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del citado artículo, con independencia de los fines o los resultados de esa actividad.

28 Por otra parte, se ha de precisar que, contrariamente a lo alegado por el Gobierno belga, de la sentencia Seeling, antes citada, no se desprende que el Tribunal de Justicia basara su razonamiento en una supuesta imposibilidad de concebir un arrendamiento de inmueble cuando en la operación interviene una sola y misma persona física, que tendría por tanto la doble condición de arrendador y arrendatario.

29 En efecto, aun cuando el Tribunal de Justicia podría haberse limitado a considerar que, en una situación como la controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia Seeling, antes citada, no podía, por definición, haber acuerdo sobre los requisitos para el arrendamiento, examinó no obstante si tal situación podía calificarse de arrendamiento de un bien inmueble con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva y, a este respecto, llegó a la conclusión en el apartado 51 de dicha sentencia de que semejante situación se caracterizaba por la falta tanto del pago de una renta como de un acuerdo sobre la duración del alquiler y sobre el derecho a ocupar la vivienda y a excluir de ésta a otras personas.

30 Cabe colegir de ello que, a falta de tales características, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea una persona jurídica de una parte de un edificio construido o poseído en virtud de un derecho real inmobiliario por ese sujeto pasivo no puede calificarse de arrendamiento de un bien inmueble con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

31 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado.

32 A este respecto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en una situación como la controvertida en el litigio principal, puede considerarse que existe un arrendamiento de un bien inmueble con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Costas

33 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 Quinta) declara:

El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del impuesto sobre el valor añadido, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en una situación como la controvertida en el litigio principal, puede considerarse que existe un arrendamiento de un bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b).

Firmas