CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 17 de marzo de 2005 [1]

I. Introducción

1. La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, solicita al Tribunal de Justicia una interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva relativa al impuesto sobre el valor añadido [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). El objeto del litigio principal consiste en enjuiciar el tratamiento fiscal de una serie de transacciones sobre un edificio, el Harrington Building, que mandó construir la Universidad Central Lancashire Higher Education Corporation (en lo sucesivo, «Universidad»).

2. Dado que la mayor parte de las prestaciones de servicios que realiza la Universidad están exentas del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), ésta sólo pudo deducir una parte pequeña del impuesto soportado sobre los costes de construcción del edificio. En consecuencia, el edificio fue transmitido y arrendado en sucesivas operaciones entre la Universidad y diversas sociedades de Derecho privado, entre las cuales se encuentra la demandante en el procedimiento principal, cuyo socio único directa o indirectamente es aquélla. La cuestión de si, como consecuencia de estas transacciones, el impuesto soportado sigue siendo deducible depende de manera determinante de la interpretación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, relativo a la regularización de las deducciones practicadas en los casos de enajenación de un bien de inversión durante un período de tiempo determinado («entrega» en el sentido del artículo 20, apartado 3, y del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva).

3. La Comisión, haciendo referencia a tres asuntos pendientes de resolución ante el Tribunal de Justicia, [3] propone también en el presente asunto la aplicación del principio del abuso de derecho.

1 — Lengua original: alemán.

2 — 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).

3 — Asuntos C-255/02 (Halifax), C-419/02 (BUPA Hospitals) y C-233/03 (University of Huddersfield).

II. Marco normativo

A. *Disposiciones relevantes de la Sexta Directiva*

4. En virtud del artículo 2, punto 1, están sujetas al IVA «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 3, permite a los Estados miembros considerar también como sujetos pasivos a:

«quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

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; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años. [...]»

6. El concepto de entrega se define en el artículo 5, apartado 1, como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Además, con arreglo al artículo 5, apartado 3, los Estados miembros pueden considerar como bienes corporales los siguientes derechos:

«a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles;

b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;

c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo».

7. El artículo 13 contiene una extensa lista de exenciones en el interior del país:

— Con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), están exentas la enseñanza universitaria y las prestaciones de servicios vinculadas con ésta.

— En virtud del artículo 13, parte B, letra b), están exentos el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, sin perjuicio de determinadas excepciones, a las que los Estados miembros pueden añadir otras.

— A tenor del artículo 13, parte B, letra g), están exentas «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) de apartado 3 del artículo 4».

8. El artículo 13, parte C, permite a los Estados miembros conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por someter al impuesto determinadas operaciones exentas, en particular el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

9. La deducción del impuesto soportado está regulada en el artículo 17, que establece, entre otras cosas, lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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;

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[...]»

10. En el presente asunto son relevantes las siguientes disposiciones del artículo 20, relativas a la regularización de las deducciones sobre bienes de inversión:

«2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años. [4]

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

[...]»

B. *Derecho nacional*

11. La normativa nacional que resulta relevante se encuentra en la VAT Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994)

4 — La posibilidad de ampliar el período de regularización a veinte años por lo que se refiere a los bienes inmuebles se introdujo mediante la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Sexta Directiva y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18). Antes la Sexta Directiva sólo preveía diez años.

y en las VAT Regulations 1995 SI 1995/2518 (Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1995). La parte XV del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (Regulations 99 a 111) se refiere al impuesto soportado y a la exención parcial y la parte XVI (Regulations 112 a 116) a la regularización de las deducciones. Para los bienes inmuebles como el que es objeto del procedimiento principal la Regulation 114 prevé la regularización durante un período de diez años. La Regulation 115 establece las disposiciones de aplicación de la regularización de acuerdo con lo previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva.

III. Hechos, cuestión prejudicial y procedimiento

12. La Universidad mandó construir el Harrington Building. Posteriormente, este inmueble fue objeto de varias transacciones entre la Universidad y diversas sociedades de Derecho privado vinculadas a ella. La vinculación de la Universidad con las demás sociedades se estructura así: la Universidad es socio único de Centralan Holding Ltd. Por su parte, ésta tiene dos sociedades filiales: Centralan Properties Ltd (en lo sucesivo, «Centralan»), que es la demandante en el procedimiento principal, e Inhoco 546 Ltd (en lo sucesivo, «Inhoco»).

13. El 14 de septiembre de 1994, la Universidad vendió el Harrington Building a Centralan por un precio de 6,5 millones de GBP, más IVA por importe de 1.370.500 GBP. Para la Universidad, la enajenación constituyó, con arreglo al artículo 4, apartado 3, de la Sexta Directiva, una operación sujeta al impuesto, que no estaba exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra g), de dicha Directiva. A su vez, Centralan arrendó el edificio a la Universidad por un período de veinte años a cambio de una renta anual de 300.000 GBP más IVA. [5]

14. Posteriormente, Centralan enajenó el edificio por medio de dos actos proyectados conjuntamente. En primer lugar, arrendó el edificio a Inhoco a partir del 22 de noviembre de 1996 durante 999 años *(999 year lease)* por un precio de 6.370.000 GBP más una renta simbólica que sólo se devengaba si lo exigía la arrendadora. Este segundo arrendamiento no afectaba al contrato de arrendamiento por veinte años con la Universidad. Por tanto, Inhoco adquirió el derecho a percibir la renta y el derecho de disfrute sobre el edificio entre los años 21 y 999. Por ello la operación se denomina también *reversionary lease*. Aunque Centralan había optado por que el arrendamiento del edificio estuviese gravado, el *999 year lease* estaba exento dado que Centralan e Inhoco eran personas jurídicas vinculadas en el sentido del artículo 2, apartado 3 A, del anexo 10 de la Ley del IVA. [6]

15. Tres días después, el 25 de noviembre de 1996, Centralan transmitió a la Universidad el derecho de reversión de la plena propiedad

5 — Parece que Centralan ejercitó una opción en el sentido del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, por lo que el arrendamiento no estaba exento a pesar de lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra b), de la citada Directiva.

6 — Esta disposición sólo estuvo en vigor entre el 30 de noviembre de 1994 y el 26 de noviembre de 1996.

del edificio *(freehold reversión)* por 1.000 GBP más IVA. A esta transacción no le resultaba aplicable la exención prevista para las empresas vinculadas. Por el contrario, se trataba de la entrega sujeta de un edificio nuevo en el sentido del artículo 4, apartado 3, de la Sexta Directiva. Según la normativa del Reino Unido, un edificio se considera nuevo siempre que no tenga más de tres años.

16. Tras la enajenación del edificio surgió entre Centralan y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Customs») una controversia en relación con la regularización de la deducción. Los Customs consideraban que la transacción determinante era el *999 year lease,* mientras que la posterior transmisión del derecho de reversión no debía tomarse en consideración por su escasa importancia. Subsidiariamente, los Customs manifestaban que debía practicarse un prorrateo en función de los valores respectivos de ambas transacciones. En virtud del primer planteamiento, la deuda tributaria de Centralan a los Customs ascendía a 796.250 GBP y en virtud del segundo a 796.090 GBP. A juicio de Centralan, por el contrario, había enajenado su derecho íntegro sobre el Harrington Building por medio únicamente de la transmisión del derecho de propiedad, por lo que debía como máximo 943,93 GBP.

17. El VAT and Duties Tribunal confirmó la segunda de las soluciones defendidas por los Customs. Centralan recurrió contra esta resolución ante la High Court of Justice (Chancery Division), la cual, mediante resolución de 23 de enero de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de febrero de 2004, planteó a éste, con arreglo al artículo 234 CE, la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando, durante el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sobre el IVA, un sujeto pasivo vende un edificio que se considera un bien de inversión y la venta del edificio se lleva a cabo a través de dos entregas, a saber, i) el otorgamiento de un contrato de arrendamiento sobre el edificio por 999 años [operación exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra b) de la (Sexta) Directiva] por un precio de 6.000.000 de [GBP], seguido tres días más tarde de ii) la venta de la "freehold reversion" [derecho de propiedad residual] [operación gravada en virtud del artículo 13, parte B, letra g) y del artículo 4, apartado 3, letra a), de la (Sexta) Directiva] por un precio de 1.000 [GBP] más IVA, con independencia de que una lleve o no aparejada la otra, es decir, que una vez que se ha realizado la primera no hay posibilidad de que no se lleve a cabo la segunda,

¿debe interpretarse el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que:

a) se considera que el bien de inversión, hasta la expiración del período de regularización, ha sido afectado a una actividad económica que se presume plenamente gravada;

b) se considera que el bien de inversión ha sido afectado, hasta la expiración del período de regularización, a una actividad económica que se presume íntegramente exenta, o

c) se considera que el bien de inversión ha sido afectado, hasta el término del período de regularización, a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta según la proporción de los valores respectivos de la venta sujeta al impuesto de la "freehold reversion" y del arrendamiento de 999 años exento?»

18. La vista oral ante el Tribunal de Justicia se celebró el 16 de febrero de 2005. En la vista Centralan solicitó la reapertura de la fase oral del procedimiento para el supuesto de que el Tribunal de Justicia desease aplicar al caso de autos el principio del abuso de derecho. Este principio no había sido invocado por el órgano jurisdiccional remitente, sino que había sido mencionado por primera vez por la Comisión en sus observaciones escritas.

IV. Alegaciones de las partes

19. Han presentado observaciones en el procedimiento Centralan, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión.

20. *Centralan* estima que según el tenor literal del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, que resulta claro, lo único relevante a efectos de la regularización es la enajenación del derecho de reversión de la plena propiedad. Hasta esta segunda operación el sujeto pasivo no renunció por completo a sus derechos sobre el bien. Afirma que no cabe aplicar un planteamiento que, en el caso de que se produzcan varias enajenaciones sucesivas a distintos adquirentes, se fije únicamente en la transacción principal desde el punto de vista económico e ignore una operación por su escasa importancia. La disposición distingue únicamente entre operaciones gravadas y operaciones exentas. Añade que en función de la naturaleza de la enajenación el impuesto soportado o bien es íntegramente deducible o bien no lo es en absoluto. El artículo 20, apartado 3, no proporciona ninguna base para tomar en consideración varias operaciones a prorrata de su valor.

21. El *Gobierno del Reino Unido* estima que es posible realizar una apreciación proporcional *(apportionment)* cuando la entrega del bien de inversión en el sentido del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva se realiza, según estaba proyectado, en dos actos, de los cuales uno está gravado y el otro exento. La solución defendida por Centralan tiene como consecuencia que la enajenación en conjunto se considere gravada, aunque la transmisión de la *freehold reversion* represente menos del 0,02 % del valor del bien.

22. A juicio de la *Comisión*, el arrendamiento por un período de 999 años no puede considerarse una entrega en el sentido del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva. Según el Derecho inglés, el adquirente no obtiene el poder de disposición sobre el inmueble con las facultades características del propietario hasta que se produce la transmisión de la *freehold reversion*. Considerar las dos transacciones como partes de una única entrega provoca problemas prácticos, en particular si ambos actos no se llevan a cabo en el mismo ejercicio del período de regularización. Según la Comisión, sin embargo, es necesario comprobar si existe abuso de derecho. [7] Si bien la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición relativa al abuso de derecho, se trata de un principio jurídico reconocido en numerosos ámbitos del Derecho comunitario. Con arreglo a éste, no se toman en consideración las transacciones realizadas por un grupo de sujetos pasivos sin ninguna finalidad económica, sino únicamente con el propósito de crear una situación artificial que permita la deducción del impuesto soportado. [8]

V. Apreciación jurídica

23. Procede determinar cómo debe realizarse la regularización de la deducción en virtud del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva cuando en primer lugar se arrienda un bien inmueble por un período de 999 años a cambio de un pago único y tres días más tarde se transmite la propiedad sobre dicho inmueble a otra persona, siendo así que la primera operación está exenta del IVA mientras que la segunda está gravada.

24. El órgano jurisdiccional remitente propone al Tribunal de Justicia tres interpretaciones posibles: a) la toma en consideración únicamente de la última transacción, que resulta gravada, b) la toma en consideración únicamente de la primera operación, el arrendamiento exento, que constituye la transacción principal desde el punto de vista económico, y c) la toma en consideración de ambas transacciones proporcionalmente a su respectivo valor. Antes de examinar cuál de las alternativas corresponde más estrechamente a lo dispuesto en la Directiva, es necesario examinar brevemente en este contexto las normas sobre regularización de las deducciones.

A. *Observación previa acerca de las normas sobre regularización de las deducciones*

25. El derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA. [9] El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completa-

7 — La Comisión hace referencia a los asuntos pendientes de resolución en relación con la cuestión del abuso de derecho en el ámbito del IVA (citados en la nota 3).

8 — La Comisión se basa principalmente en la definición del abuso de derecho establecida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569), apartados 52 y 53. Dicha sentencia se refería a las restituciones a la exportación para los productos agrícolas.

9 — Véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 43, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303), apartado 38.

mente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (principio de neutralidad del IVA). [10]

26. Así, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva y, por otra, que los bienes o servicios de que se trata se hayan utilizado para las necesidades de sus operaciones gravadas. [11] Este derecho no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. [12] Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. [13]

27. En el caso de que un bien se utilice sólo parcialmente para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, es aplicable el artículo 17, apartado 5, en relación con el artículo 19 de la Sexta Directiva. En virtud de estas disposiciones, debe calcularse una prorrata que refleje la proporción de las operaciones gravadas realizadas por el interesado. Los bienes y servicios adquiridos sólo se imputan a las operaciones gravadas en la proporción correspondiente a dicha prorrata, por lo que el derecho a deducción también es proporcional. De este modo, el artículo 17, apartado 5, y el artículo 19 de la Sexta Directiva crean un vínculo estrecho entre el volumen de la actividad económica realizada y el derecho a deducción. [14]

28. El derecho a deducir el impuesto soportado nace en un momento muy temprano, a saber, en el mismo momento de la entrega de bienes o prestación de servicios que constituyen la operación previa. Por tanto, puede ser necesario regularizar posteriormente la deducción con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva, si la proporción de las operaciones gravadas de la empresa varía en relación con la existente en el momento en que tuvo lugar dicha operación previa.

29. La necesidad de la regularización es mayor en el caso de los bienes de inversión, ya que éstos permanecen en el patrimonio

10 — Véanse, en especial, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 15, así como las sentencias Gabalfrisa, citada en la nota anterior, apartado 44, y Bockemühl, citada en la misma nota, apartado 39.

11 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Rec. p. I-5547), apartado 24.

12 — Véanse las sentencias citadas en la nota 9, así como las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 27; de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81), apartado 42, y de 29 de abril de 2004, Terra-Baubedarf (C-152/02, Rec. p. I-55830), apartado 35.

13 — Véanse la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartado 36, y la sentencia Terra-Baubedarf, citada en la nota anterior, apartado 31.

14 — Véanse las conclusiones del Abogado General Lenz de 15 de febrero de 1996 presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, Rec. pp. 3695 y ss., especialmente p. 3697), punto 37.

empresarial durante un período más largo.[15] Por ello, el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva establece en relación con estos bienes que, durante un período de cinco años, cada año de utilización se determine de nuevo si los bienes se han utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas como se había asumido en el momento de la adquisición. En el caso de los bienes inmuebles, los Estados miembros pueden aumentar el período de regularización hasta veinte años. Cuando en el año considerado la proporción de utilización del bien para las operaciones gravadas difiera respecto a la del año de adquisición, se regularizará la deducción. Por tanto, según las circunstancias del caso, el sujeto pasivo deberá devolver una parte del impuesto soportado para el año de que se trate o podrá deducir una parte adicional.

30. El artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva regula el supuesto especial de que un bien de inversión se entregue a un tercero antes de que termine el período de regularización y, por tanto, salga del patrimonio empresarial. En este caso, en lugar de la regularización anual se efectuará una única regularización por todo el período restante. En esta situación es determinante para la deducción del impuesto soportado si la entrega al tercero ha resultado gravada o no.

15 — Véase, en relación con las disposiciones correspondientes de la Segunda Directiva relativa al IVA, la sentencia de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Rec. p. 113), apartados 12 y 13.

31. En resumen, cabe afirmar que las normas sobre la deducción del IVA deben garantizar que la adquisición de bienes o servicios quede libre de impuestos siempre que éstos se utilicen para realizar operaciones que resulten gravadas. Por tanto, todo el valor añadido se grava una única vez en el momento de la entrega al consumidor final. No debe producirse una tributación adicional de los bienes y servicios utilizados. Pero también debe evitarse la pérdida de recaudación fiscal que resultaría de permitir la deducción del impuesto soportado por la adquisición de bienes que en realidad no se utilizan completamente para la realización de operaciones gravadas.

32. Las normas sobre la deducción parcial del impuesto soportado y sobre la regularización de las deducciones persiguen garantizar en la mayor medida posible la neutralidad del IVA —también puede hablarse del principio de tributación única—. En palabras del representante de Centralan, aumentan la exactitud de la deducción.

33. Por otra parte, las normas sobre la deducción también deben ser claras y practicables. Por ello no se examina en qué medida se utiliza cada bien en particular para las necesidades de las operaciones gravadas. Por el contrario, se calcula la prorrata de deducción sobre la base del volumen de negocios global realizado por el sujeto pasivo y se aplica de manera uniforme a las deducciones del impuesto soportado por todas las operaciones. Además, la utilización

de un bien con derecho a deducción sólo se examina durante un período más largo en el caso de los bienes de inversión, con vistas a la regularización de la deducción.

B. *Interpretación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva*

34. Habida cuenta de los objetivos de las normas sobre la deducción y sobre su regularización, que han sido puestos de manifiesto, es necesario examinar ahora cuál de las interpretaciones alternativas corresponde con más precisión a los citados objetivos. El punto de partida será el tenor literal de la disposición.

1. Concepto de entrega

35. Para que se aplique el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva es necesario en primer lugar que el bien de inversión sea *entregado* a un tercero durante el período de regularización. A juicio de Centralan y de la Comisión, únicamente la enajenación de la *freehold reversion* constituye una entrega. Si esto fuera cierto, las interpretaciones alternativas b) y c) quedarían descartadas desde un principio, ya que se basan en el presupuesto de que el *999 year lease* constituye también una entrega en el sentido del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva.

36. La entrega de bienes se define en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». La Comisión se basa en el Derecho inglés para afirmar que la transmisión de la *freehold reversion* es la única que provoca una transmisión de las facultades del propietario.

37. No puede acogerse este punto de vista. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, del tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva se desprende que

«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». [16]

38. Aquel asunto se refería a un dispositivo jurídico muy similar al del caso de autos. En primer lugar se había transmitido el derecho a disponer de manera ilimitada sobre el inmueble de que se trataba, lo que se denominaba propiedad económica. La propiedad jurídica se había transmitido poste-

16 — Sentencia de 8 de febrero de 1990 (C-320/88, Rec. p. I-285), apartados 7 y 8. Véase asimismo la sentencia de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. 1317), apartado 32.

riormente y de manera autónoma respecto a la propiedad económica. El Tribunal de Justicia consideró que la transmisión de la propiedad económica ya constituía una entrega en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

39. Del mismo modo, el arrendamiento a Inhoco por un período de 999 años puede constituir una entrega si por medio de esta operación Inhoco obtiene el poder de disposición sobre el inmueble con las mismas facultades que el propietario. Lo demuestra el hecho de que Inhoco, a cambio de un único pago, adquiera el derecho de uso durante un período muy largo así como el derecho a percibir la renta derivada del arrendamiento por veinte años a la Universidad. Así, el arrendamiento por un período de 999 años se asemeja mucho a la transmisión de la propiedad económica objeto del asunto Shipping and Forwarding Enterprise Safe, antes citada. No obstante, la apreciación definitiva al respecto corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que es competente para aplicar el Derecho en el litigio principal.

40. Cabe incluso plantearse si el *999 year lease* es la única operación que constituye una entrega, porque con la *freehold reversion* se transmite un derecho de propiedad tan mermado que ya no se pueda hablar de auténticas facultades dominicales. En tal caso sólo podría aplicarse la interpretación alternativa b). A ello se opone la consideración de que es muy difícil deslindar los supuestos en los cuales el derecho de propiedad está tan mermado que no existe entrega de aquellos en los cuales el derecho de propiedad conserva un contenido suficiente. ¿Debe establecerse el límite en el arrendamiento o alquiler por un período de 99 años, de 199 años o de 999 años? Para evitar delimitaciones arbitrarias, en un caso como el de autos la transmisión del derecho de reversión de la plena propiedad debe considerarse también una entrega.

41. La Comisión sigue objetando que dos personas no pueden tener facultades dominicales sobre una misma cosa. Pero esta objeción no puede prosperar. Es perfectamente posible, por ejemplo, transmitir una cosa a varias personas en régimen de copropiedad. De este modo, los propietarios de pisos adquieren regularmente cuotas de copropiedad sobre las partes comunes del edificio, tales como las escaleras y descansillos, así como una cuota ideal del terreno sobre el cual está construido el edificio. Si varias personas pueden tener facultades dominicales respecto al mismo bien, incluso de manera simultánea, tanto mayor será la posibilidad si las distintas posiciones jurídicas están escalonadas en el tiempo. En primer lugar Inhoco puede hacer uso durante 999 años de los derechos derivados del arrendamiento. Sólo después cobran vida los derechos resultantes de la *freehold reversion*, que se limitan fundamentalmente al derecho a recuperar el dominio sobre el inmueble cuando expire el arrendamiento.

42. En consecuencia, a modo de conclusión provisional, procede afirmar que tanto la primera transacción, el *999 year lease,* como la segunda, la transmisión de la *freehold reversión,* pueden constituir una entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Dado que debe asumirse que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva se basa en el mismo concepto de entrega, ambas operaciones deben tomarse en consideración en el marco de la regularización de la deducción. Por tanto, no cabe descartar ninguna de las interpretaciones alternativas por el mero hecho de que una de las transacciones no cumpla las exigencias para que se considere que se trata de una entrega en el sentido de la citada disposición.

2. Operación determinante en el caso de varias entregas

43. Es necesario dilucidar qué entrega es determinante a efectos de la regularización de la deducción cuando el bien se transmite a varias personas en diversos actos. Pueden tenerse en cuenta la última operación mediante la cual el sujeto pasivo renuncia de manera definitiva a sus derechos sobre el bien, la operación más relevante desde el punto de vista económico o todas las operaciones conjuntamente.

44. El tenor de la disposición parece basarse en el supuesto de que se produce una única entrega. Según éste, se presumirá que la actividad económica «queda plenamente gravada en el caso de que *la* entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que *la* entrega esté exenta». [17]

45. No obstante, sobre la base únicamente de esta formulación no cabe concluir que sólo deba tomarse en consideración un acto cuando una entrega se realiza por medio de varios actos. Los redactores de la Directiva sólo tuvieron en cuenta el caso normal, en el cual el bien se transmite mediante un único acto. Si con esta formulación hubiesen querido expresar que en el caso de las entregas consistentes en varios actos sólo uno de ellos es determinante habría sido necesario determinar de qué acto se trata. Lo que ocurre es que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva crea un vacío normativo en relación con los casos en los que una entrega se realiza por medio de varios actos. Este vacío debe resolverse mediante una interpretación que complemente la disposición, habida cuenta de su sentido y finalidad y del contexto normativo.

46. La finalidad de las normas sobre la deducción del IVA es que la adquisición de bienes o servicios quede libre de impuestos, si es posible, en la misma medida en que éstos sean necesarios para la realización de

17 — El subrayado es mío.

operaciones gravadas. Este objetivo se alcanza mejor mediante la interpretación alternativa c). La consideración proporcional de ambas transacciones en el marco de la regularización de la deducción es la alternativa que mejor refleja el uso del bien para operaciones exentas y gravadas.

47. Las otras dos interpretaciones no alcanzan este objetivo en la misma medida. La alternativa b) tiene la virtud de tomar en consideración la parte principal de la utilización del bien. El hecho de ignorar la transmisión de la *freehold reversión,* sujeta al impuesto, no es gravoso en el presente asunto debido al escaso valor de esta transacción. Sin embargo, en este planteamiento existe una imprecisión que podría dar lugar a resultados incoherentes en otras situaciones en las cuales los valores de las transacciones no difieran tanto.

48. Por el contrario, la interpretación alternativa a) frustra por completo la consecución del objetivo de vincular la deducción del impuesto a la medida en que el bien de que se trate se utilice para las operaciones gravadas. Aunque con la *freehold reversión,* que resulta gravada, sólo se produce la transmisión de un derecho insignificante sobre el edificio, la interpretación a) daría lugar a una deducción total del impuesto soportado.

49. Los siguientes ejemplos jurisprudenciales muestran asimismo que en determinadas situaciones es oportuna la consideración proporcional de ambas transacciones, aunque el tenor de la disposición aplicable de la Sexta Directiva no lo prevea expresamente.

50. En la sentencia Armbrecht, por ejemplo, el Tribunal de Justicia declaró que cuando un sujeto pasivo vende un bien del que se ha reservado una parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. [18] Por tanto, el Tribunal de Justicia interpretó el artículo 2, punto 1, en el sentido de que una entrega de bienes está sujeta al IVA *en la medida* en que un sujeto pasivo actúe como tal. En cambio, el tenor de la disposición se refiere sólo a las entregas *realizadas* por un sujeto pasivo que actúe como tal.

51. En la sentencia Enkler [19] se planteaban al Tribunal de Justicia cuestiones relativas a una autocaravana utilizada en parte para fines empresariales y en parte para el uso privado. Para la determinación de la base imponible con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, dicho Tribunal tomó en consideración una parte proporcional de los gastos correspondientes al citado vehículo, en función de la duración del uso del bien para fines ajenos a la empresa. [20]

18 — Sentencia de 4 de octubre de 1995 (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 24.

19 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-230/94, Rec. p. I-4517).

20 — Sentencia Enkler, citada en la nota anterior, apartado 37.

52. Sin embargo, Centralan objeta a la interpretación alternativa c) que hasta la transmisión de la *freehold reversion* el edificio no sale por completo del patrimonio empresarial. Considera que sólo en ese momento puede practicarse la regularización.

53. El artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva sólo puede entenderse en el sentido de que la regularización debe realizarse en el momento de la entrega. Sin embargo, esta disposición no contiene ningún elemento que sugiera que en el caso de que dos transacciones consideradas entregas se produzcan sucesivamente con un breve intervalo sólo la segunda sea determinante a efectos de la regularización de la deducción del IVA soportado.

54. Al contrario, la toma en consideración únicamente de la última operación puede provocar resultados completamente arbitrarios, como afirma el Gobierno del Reino Unido citando el ejemplo de un terreno rústico que se adquiera con deducción del impuesto soportado, posteriormente se divida en dos partes y después se enajene. Al hacerlo la venta de una parte queda gravada debido a que este terreno se ha convertido en edificable entretanto, mientras que la venta de la otra parte, utilizada como terreno rústico, está exenta. Si no se contemplaran todas las enajenaciones conjuntamente sino sólo la última, el sujeto pasivo podría influir a su antojo en la regularización de la deducción realizando en primer lugar una u otra operación. Por tanto, la consideración exclusiva de la última entrega otorgaría al sujeto pasivo posibilidades de configuración que son contrarias a los objetivos de la Directiva.

55. Esto se observa también en el caso de autos. Aunque el edificio se segrega del patrimonio de Centralan principalmente mediante una entrega exenta *(el 999 year lease)*, el impuesto soportado seguiría siendo plenamente deducible si sólo se tuviese en cuenta la segunda operación, la transmisión de la *freehold reversión*, que es meramente simbólica.

56. Por último, Centralan y la Comisión invocan las dificultades prácticas que supuestamente causaría la interpretación alternativa c). Sin embargo, no se comprende por qué no sería factible en la práctica el cómputo proporcional de la entrega gravada al regularizar la deducción. En cualquier caso, la determinación de la deducción proporcional con arreglo a los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva exige cálculos aún más complejos. Además, sólo sería necesario practicar esta regularización en el caso de los bienes de inversión que se enajenen durante el período de regularización.

57. A juicio de Centralan y de la Comisión, los problemas surgirían especialmente cuando las entregas que deben imputarse proporcionalmente no tengan lugar durante el mismo ejercicio. No obstante, se trata de un supuesto hipotético, que no se da en el litigio principal.

58. Sin tener en cuenta lo anterior, en realidad el citado supuesto tampoco plantea dificultades insuperables. Si en un año determinado un bien de inversión sale parcialmente del patrimonio empresarial mediante una entrega, debe practicarse la regularización definitiva de la deducción en relación con dicha parte y por el período de regularización restante, en virtud del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva. Respecto a la parte restante, cuyo valor debe determinarse con arreglo a métodos adecuados, la regularización corriente se practicará proporcionalmente en los ejercicios posteriores en virtud del artículo 20, apartado 2, hasta que se transmita por medio de una nueva entrega en el sentido del apartado 3 y, por consiguiente, se efectúe la regularización definitiva.

59. En consecuencia, en las circunstancias del presente asunto el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que hasta la expiración del período de regularización el bien de inversión se tratará como si hubiera resultado afectado a una actividad económica que quede parcialmente gravada y parcialmente exenta proporcionalmente al valor de venta de la *freehold reversión*, gravada, y del arrendamiento por un período de 999 años, exento.

C. Sobre el abuso de derecho

60. Habida cuenta de esta solución, no es necesario examinar si existe una prohibición del abuso de derecho en el ámbito del IVA y, en su caso, con qué alcance, cuáles son los requisitos para que dicha prohibición sea eficaz ni qué consecuencias jurídicas se derivan de ella. Tampoco existe ningún motivo para reabrir la fase escrita del procedimiento.

61. Es cierto que las transacciones son artificiales y sólo perseguían que la Universidad pudiese deducir el IVA soportado por la construcción del Harrington Building, aunque la mayor parte de las prestaciones de servicios que realiza son exentas. Sin embargo, la interpretación de la Directiva propuesta aquí impide que estas operaciones artificiales den lugar a una exención del impuesto contraria a los objetivos de la Directiva y que habría que corregir acudiendo a principios no escritos, como la prohibición del abuso de derecho.

VI. Conclusión

62. En virtud de las anteriores consideraciones, sugiero al Tribunal de Justicia que responda lo siguiente a la cuestión planteada por la High Court of Justice (Chancery Division):

«En el caso de que un edificio se enajene por medio de dos entregas proyectadas conjuntamente, a saber, el arrendamiento del edificio por un período de 999 años, que está exento, y la venta de la *freehold reversión,* que resulta gravada, realizada tres días después, el artículo 20, apartado 3, 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 hasta la expiración del período de regularización el bien de inversión se tratará como si hubiera resultado afectado a una actividad económica que quede parcialmente gravada y parcialmente exenta en proporción a los valores respectivos de la venta de la *freehold reversión,* gravada, y del arrendamiento por un período de 999 años, exento.»