SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 4 de octubre de 2001 *

En el asunto C-326/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Stichting «Goed Wonen»

y

Staatssecretaris van Financiën,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 3, y 13, parte B, letra b), y parte C, 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),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. A. La Pergola (Ponente), Presidente de Sala, M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, Jefa de División;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M.A. Fierstra, en calidad de agente;

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

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Stichting «Goed Wonen», representada por el Sr. G. Vos, gemachtigde; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.S. van den Oosterkamp, en calidad de agente; del Gobierno alemán, representado por el

Sr. W.-D. Plessing, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Speyart, expuestas en la vista de 7 de diciembre de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de febrero de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 24 de agosto de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de agosto siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 3, y 13, parte B, letra b), y parte C, 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Stichting «Goed Wonen», fundación neerlandesa, y el Staatssecretaris van Financiën sobre una liquidación complementaria emitida por el Inspector de Hacienda en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») declarado por esta fundación en el período del 1 de abril al 30 de junio de 1995.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El ámbito de aplicación de la Sexta Directiva se define en su artículo 2 como sigue:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 Dentro del título V, «Hecho imponible», el artículo 5 de la Sexta Directiva, titulado «Entrega de bienes», establece lo siguiente:

«1. Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

3. Los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales:

[...]

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

[...]»

5 En virtud del artículo 6 de la Sexta Directiva, titulado «Prestaciones de servicios», que también se incluye en el título V:

«1. Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

[...]».

6 Dentro del título X, «Exenciones», el artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», contiene las disposiciones siguientes, igualmente relevantes en el presente asunto:

«[...]

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 caja de seguridad.

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

[...]

C. *Opciones*

Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

[...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

7 El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece en su apartado 2, letra a), lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo».

8 Dentro del título XV, «Medidas de simplificación», el artículo 27 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

[...]»

Normativa nacional

9 El artículo 3 de la Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley que sustituye el impuesto sobre el volumen de negocios existente por un impuesto sobre el volumen de negocios según el sistema de impuesto sobre el valor añadido, Stbl. 1968, p. 329), de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Ley de medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles, Stbl. 1995, p. 659) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), de 18 de diciembre de 1995, que entró en vigor con efecto retroactivo el 31 de marzo de 1995, persigue adaptar el Derecho interno neerlandés al artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva. El artículo 3, apartado 2, párrafo primero, de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

«También se considerarán entrega de bienes la constitución, transmisión, modificación, renuncia y resolución de derechos sobre bienes inmuebles, con excepción de la hipoteca y el censo reservativo, a menos que la retribución, incrementada con el impuesto sobre el volumen de negocios, sea inferior al valor económico de los mencionados derechos. El valor económico será, por lo menos, igual al precio de coste, incluido el impuesto sobre el volumen de negocios, del inmueble al que se refiere el derecho, tal como resultaría si lo produjera un tercero independiente en el momento de la operación.»

10 El artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA persigue adaptar el Derecho interno al artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva. Establece lo siguiente:

«Estarán exentos del impuesto en las condiciones que se establezcan mediante Decreto del Gobierno:

[...]

b. El alquiler (incluido el arrendamiento) de bienes inmuebles, con excepción de:

[...]

5. El alquiler de bienes inmuebles, distintos de edificios y partes de los mismos que se utilicen como vivienda, a personas que usan los bienes inmuebles con fines para los que existe un derecho total o casi total de deducción del impuesto con arreglo al artículo 15, siempre que el arrendador y el arrendatario lo hayan solicitado conjuntamente al Inspector y, además, cumplan los requisitos que establezca el reglamento ministerial; también se entenderá por alquiler de bienes inmuebles cualquier otra forma, distinta de la entrega, por la que se ceda el uso de los bienes inmuebles.»

11 A este respecto, la exposición de motivos del proyecto de ley correspondiente a la Ley de 18 de diciembre de 1995 precisa lo siguiente:

«La legislación relativa al impuesto sobre el volumen de negocios que se aplica a los bienes inmuebles se está utilizando de forma creciente de un modo que el legislador no había previsto. Las empresas exentas del impuesto sobre el volumen de negocios, como los hospitales, los bancos y las compañías aseguradoras, así como las entidades que no son empresas comunes, recurren, en general por medio de una fundación o de una sociedad creada especialmente al efecto, al llamado régimen optativo de alquileres gravados o a los regímenes de entrega gravada de bienes inmuebles (esto se refiere a las posibilidades de opción del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva desarrolladas por la normativa nacional). El resultado es que el impuesto que grava los bienes inmuebles es inferior —y, en ciertos casos, muy inferior— al previsto [por la Ley]. [...]

La Directiva permite considerar como bienes ciertos derechos sobre bienes inmuebles (artículo 5, apartado 3). Sin embargo, no es obligatorio. Por tanto, la Directiva considera en principio la constitución del derecho, su transmisión, etc., como prestaciones de servicios. En consecuencia, para luchar contra [los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles], es necesario declarar exentas estas prestaciones de servicios, de modo que no exista derecho a deducir el impuesto soportado y desaparezca la ventaja del IVA. Por lo que respecta al caso que nos ocupa en estos momentos, el artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva establece la exención del "arrendamiento y alquiler", sin relacionarla con los correspondientes conceptos de Derecho civil de los Estados miembros. Debido, especialmente, a la fuerte semejanza que presentan en esencia los derechos desmembrados [como el derecho de usufructo, la enfiteusis, etc.] de que se trata aquí con el arrendamiento y el alquiler, la analogía con el alquiler que se propone [en el último párrafo del artículo 11, apartado 1, letra b), de la Ley del IVA] se corresponde con el sistema de la Directiva. Los Estados miembros tienen la libertad de definir el concepto de alquiler que utiliza la Directiva y pueden apartarse de la acepción que su propio Derecho civil da a ese concepto, puesto que la Directiva no remite a ella.»

El litigio del procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

12 Stichting «Goed Wonen», demandante en el procedimiento principal, sucedió jurídicamente a Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (Asociación para la construcción de viviendas «Goed Wonen»; en lo sucesivo, «Asociación GW»).

13 Durante el segundo trimestre de 1995 se entregaron a la Asociación GW tres edificios nuevos de viviendas destinadas al alquiler.

14 Mediante escrituras de 28 de abril de 1995, la Asociación GW constituyó la Fundación «De Goede Woning» (en lo sucesivo, «Fundación GW») y le concedió el usufructo sobre las viviendas nuevas por un plazo de diez años, a cambio de una retribución inferior al precio de coste de dichas viviendas. Además, como usufructuaria, la Fundación GW apoderó a la Asociación GW para administrar las viviendas, encargarse, directa o indirectamente, del mantenimiento ordinario y extraordinario, cobrar y administrar las rentas, expedir recibos por las rentas percibidas, celebrar, modificar y resolver contratos de arrendamiento de las viviendas, emitir facturas por los incrementos de las rentas, y realizar en representación de la usufructuaria todos los actos jurídicos relacionados con la referida administración que la Asociación GW estimase oportunos.

15 En su declaración tributaria correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 1995, la Asociación GW, por una parte, incluyó el IVA que había repercutido a la Fundación GW por la constitución del usufructo, por importe de 645.067 NLG, y, por otra parte, dedujo el IVA que había soportado por la construcción de las viviendas, por importe de 1.285.059 NLG. Sobre la base de esa declaración, la Asociación GW obtuvo una devolución de 639.992 NLG.

16 Posteriormente, el Inspector de Hacienda emitió una liquidación complementaria por el importe deducido por la Asociación GW. Dicha liquidación fue confirmada mediante resolución de 12 de diciembre de 1996, que la Asociación GW impugnó ante el Gerechtshof te Arnhem (Países Bajos). No obstante, mediante resolución de 14 de febrero de 1997, el Inspector redujo de oficio la liquidación complementaria al importe de 639.992 NLG, correspondiente a la cantidad devuelta a la Asociación GW sobre la base de su declaración.

17 El 21 de agosto de 1997, la Asociación GW se transformó en fundación y se convirtió en Stichting «Goed Wonen».

18 Mediante sentencia de 20 de mayo de 1998, el Gerechtshof te Arnhem confirmó la liquidación complementaria, con arreglo a la reducción efectuada por el Inspector de Hacienda. Stichting «Goed Wonen» interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

19 Según indica el Hoge Raad der Nederlanden, el Gerechtshof te Arnhem consideró que, al constituir la Fundación GW y al concederle el usufructo sobre las viviendas, la Asociación GW no creó una situación distinta de la que habría existido si ella misma hubiese arrendado las viviendas. Teniendo en cuenta su libertad de acción, que era muy limitada, la Fundación GW debía identificarse con la Asociación GW, tanto por el papel totalmente preponderante de ésta, tal como resulta del poder otorgado al constituirse el usufructo, como por la estrecha relación administrativa de las dos entidades. Por tanto, la constitución del usufructo no puede ser una operación sujeta a efectos de IVA.

20 Por otra parte, el Gerechtshof consideró que, aunque no se pudiese identificar a la Fundación GW con la Asociación GW, debía mantenerse la liquidación por los motivos siguientes:

— la constitución de un derecho limitado como el usufructo no es una entrega de bienes en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra e), de la Ley del IVA o del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que dicho concepto sólo incluye la cesión del derecho a disponer de un bien con las facultades atribuidas a su propietario;

— la Sexta Directiva no es contraria a que la concesión de un derecho real limitado se califique de entrega de bienes únicamente si cumple el requisito previsto en el artículo 3, apartado 2, párrafo primero, de la Ley del IVA;

— la concesión de un usufructo en las circunstancias del asunto principal debe considerarse un «arrendamiento» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, por lo que es de aplicación la exención prevista en dicha disposición.

21 El órgano jurisdiccional remitente consideró fundado el primer motivo invocado por Stichting «Goed Wonen» en la medida en que impugna la interpretación del Gerechtshof te Arnhem, según la cual dicha entidad debe ser identificada con la Fundación GW. En efecto, según el Hoge Raad der Nederlanden, está claro que las operaciones jurídicas realizadas en el asunto principal dieron lugar a la creación de una nueva persona jurídica por la Asociación GW, distinta de ésta.

22 Respecto a la cuestión de si el legislador nacional podía dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva de forma que los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble se consideren o no bienes corporales en función del precio de cesión de los derechos, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a los principios resultantes de la sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285, apartados 8 y 9). Según dicho órgano jurisdiccional, en esa sentencia, el Tribunal de Justicia justificó la solución consistente en considerar «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, por la necesidad de que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles.

23 El órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que, como la Sexta Directiva no define los conceptos de «alquiler» y «arrendamiento», el litigio del procedimiento principal suscita la cuestión de si el Consejo, en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, quiso limitar el alcance de estos conceptos al que tengan en el Derecho civil del Estado de que se trate.

24 Considerando que, en tales circunstancias, la solución del litigio requería una interpretación de la Sexta Directiva, el Hoge Raad der Nederlanden resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva en el sentido de que el legislador nacional puede considerar que los derechos reales que confieren a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles constituyen bienes corporales únicamente si la retribución pactada en relación con la constitución, transmisión, modificación, renuncia o resolución de tales derechos es igual, como mínimo, al valor económico del bien inmueble de que se trate?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, inicio y letra b), y parte C, inicio y letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que el legislador nacional puede considerar que los conceptos de "alquiler y arrendamiento" comprenden no sólo el alquiler y arrendamiento en el sentido del Derecho civil, sino también cualquier otra forma, distinta de la entrega, por la que se ceda el uso de los bienes inmuebles?»

Observación preliminar

25 Con carácter preliminar, procede precisar que estas cuestiones han sido planteadas en relación con una operación en la cual el propietario de un bien corporal inmueble, consistente en un edificio dividido en varias viviendas, confiere a una persona jurídica, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar el edificio con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho. Ha quedado acreditado que la retribución pactada por la concesión del derecho controvertido en el procedimiento principal era inferior al precio de coste del inmueble.

Sobre la primera cuestión

26 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, que supedita la calificación de «entregas de bienes» en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen los derechos reales.

27 Stichting «Goed Wonen» sostiene que la constitución del usufructo en favor de la Fundación GW era una entrega de bienes sujeta al IVA en la medida en que la fundación adquirió el poder de disposición sobre las viviendas en cuestión con las facultades atribuidas a su propietario.

28 Alega además que el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA es incompatible con el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva. En su opinión, esta disposición sólo permite a los Estados miembros seleccionar, entre el número de derechos reales existentes en su ordenamiento jurídico nacional, los derechos que deben equipararse a los bienes corporales. No obstante, no les permite establecer diferencias en función del importe abonado por una operación sobre dicho derecho.

29 Según Stichting «Goed Wonen», el criterio elegido por el Reino de los Países Bajos implica que, en función de la cantidad pagada, un mismo derecho real se considere bien corporal en algunos casos y en otros no. Por lo demás, es inevitable que el precio pagado, que representa la contraprestación por la constitución de un usufructo temporal, sea inferior al valor económico del bien inmueble de que se trate.

30 Stichting «Goed Wonen» sostiene asimismo que, antes de modificar el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, el Reino de los Países Bajos debería haber solicitado una autorización con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva. Pues bien, dicho Estado miembro no disponía de tal autorización cuando el legislador adoptó las modificaciones de la citada disposición nacional. En efecto, la Decisión 96/432/CE del Consejo, de 8 de julio de 1996, por la que se autoriza al Reino de los Países Bajos a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 77/388 (DO L 179, p. 51) se adoptó tardíamente, permitió una excepción a otra disposición de la Sexta Directiva y, en cualquier caso, nunca fue utilizada por dicho Estado miembro.

31 El Gobierno neerlandés y la Comisión alegan que, gracias al instrumento utilizado en el asunto principal, el importe total del IVA pagado por la Asociación GW y por la Fundación GW fue muy inferior al que dicha asociación debería haber pagado si hubiese arrendado ella misma las viviendas. En ese supuesto, como la mayoría de los arrendatarios eran sin duda particulares y no sujetos pasivos del IVA, la Asociación GW no habría podido presentar conjuntamente con ellos una solicitud de imposición con arreglo a la opción prevista en el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA. Por tanto, se habría aplicado la exención correspondiente a los alquileres de bienes inmuebles y la Asociación GW no habría podido deducir el IVA soportado por la adquisición de las viviendas.

32 En consecuencia, según el Gobierno neerlandés y la Comisión, la situación que dio lugar al asunto principal se incluye en la categoría de los instrumentos utilizados con el fin de reducir artificialmente el IVA en caso de transmisión de bienes inmuebles, instrumentos que el legislador neerlandés intentó evitar precisamente con la modificación de la Ley del IVA introducida en 1995.

33 A este respecto, procede señalar de entrada que, a tenor del artículo 5, apartados 1 y 3, de la Sexta Directiva, los Estados miembros sólo podrán considerar como bienes corporales objeto de «entrega» la transmisión de los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de dicha posibilidad, el concepto de transmisión utilizado en el apartado 1 de dicho artículo 5 debe interpretarse en el sentido de que comprende asimismo la constitución de uno de los derechos reales incluidos en el apartado 3, letra b), de esta disposición.

34 Además, como señalan con razón el Gobierno neerlandés y la Comisión, los Estados miembros tienen libertad para hacer uso de la facultad que les confiere el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva, incluida la posibilidad de establecer ciertos requisitos, siempre que éstos no alteren sustancialmente las características de dicha facultad, ya que ninguna disposición de la Sexta Directiva limita en modo alguno la potestad discrecional de los Estados miembros a este respecto.

Por tanto, si el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva permite asimilar a los bienes corporales todos los derechos considerados, o asimilar sólo alguno o algunos de ellos, dicha disposición permite asimismo que se limite la asimilación a los derechos que cumplan unos criterios precisos definidos por el Estado miembro de que se trate.

35 Pues bien, el requisito que establece el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, según el cual la retribución convenida por la concesión de los derechos incluidos en esta disposición, más el impuesto sobre el volumen de negocios, debe ser al menos igual al precio de coste del inmueble en cuestión, contribuye a la consecución del objetivo, que persigue la Sexta Directiva, de garantizar la percepción real y correcta del IVA, aun cuando en la práctica dicho requisito se cumpla rara vez.

36 En consecuencia, dicho requisito no es contrario a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva.

37 En estas circunstancias, no procede examinar la alegación de Stichting «Goed Wonen» según la cual la modificación de la Ley del IVA introducida en 1995 constituía una medida especial de inaplicación, en el sentido del artículo 27 de la Sexta Directiva, para la que se requería una autorización del Consejo.

38 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, que supedita la calificación de «entregas de bienes» en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen dichos derechos reales.

Sobre la segunda cuestión

39 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA, que, a efectos de la aplicación de la exención del IVA, permite asimilar la constitución por un período limitado de un usufructo sobre bienes inmuebles al alquiler o al arrendamiento de dichos bienes.

40 Stichting «Goed Wonen» y la Comisión alegan que la constitución de derechos reales por la que se adquiera el derecho a usar un inmueble, a título distinto de la entrega, no se incluye en los conceptos de «alquiler» y de «arrendamiento». Por consiguiente, a su juicio, la exención que establece la Ley del IVA en caso de constitución de un derecho de usufructo es contraria a la Sexta Directiva.

41 Sostienen que las disposiciones de exención de la Sexta Directiva, que pueden romper la cadena de deducciones entre sujetos pasivos derivada del artículo 17 de la Sexta Directiva, y, por tanto, producir una carga fiscal debido a la imposibilidad de deducir el impuesto soportado, deben interpretarse de forma estricta.

42 La Comisión alega, en particular, que los conceptos de alquiler y de arrendamiento, por una parte, y de usufructo, por otra, presentan diferencias considerables en los sistemas de Derecho civil derivados del Derecho romano, como los vigentes en la mayoría de los Estados miembros. En primer lugar, el usufructuario adquiere, además del derecho a usar el bien de que se trate, el derecho a percibir sus frutos. En segundo lugar, el usufructo sobre un bien inmueble es un derecho real, mientras que el alquiler y el arrendamiento constituyen derechos personales. Además, el usufructo se extingue legalmente por la muerte del usufructuario, mientras que un contrato de arrendamiento se mantiene, en principio, con los sucesores del arrendatario. Por último, a diferencia del usufructo, el arrendamiento de vivienda sirve en general para poner

la vivienda en cuestión a disposición del arrendatario para que pueda vivir en ella. Por ello, no se permite en principio el subarriendo del bien por el arrendatario, salvo que el propietario lo autorice de modo excepcional, mientras que el usufructuario tiene derecho a usar plenamente el bien de que se trate, lo que incluye el derecho a arrendarlo. Además, únicamente el usufructo puede constituirse a título gratuito.

43 Por otra parte, según la Comisión, si el legislador comunitario hubiese deseado que la constitución de derechos reales que confieren a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles estuviera exenta, habría mencionado esos derechos de forma expresa, como hizo en el artículo 4, apartado 2, o en el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en lugar de limitarse en su artículo 13 a mencionar el alquiler y el arrendamiento.

44 Con el fin de resolver sobre el fundamento de esta alegación, procede señalar, en primer lugar, que la Sexta Directiva no define los conceptos de «arrendamiento» y de «alquiler» y que tampoco remite a las respectivas definiciones que adopten los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, como hace, por ejemplo, respecto a los «terrenos edificables» [véase el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, según el cual «serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que definan como tales los Estados miembros»].

45 Como se desprende del propio tenor del artículo 13, parte B, letra b), y parte C, de la Sexta Directiva, ésta ha dejado un amplio margen de apreciación a los Estados miembros por lo que respecta a la exención o al gravamen de las operaciones de que se trate (véase la sentencia de 3 de febrero de 2000, Amengual Far, C-12/98, Rec. p. I-527, apartado 13).

46 Además, es jurisprudencia reiterada que, como las exenciones previstas en la Sexta Directiva, en particular en su artículo 13, constituyen excepciones al principio general expuesto en el artículo 2 de dicha Directiva, según el cual el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un

sujeto pasivo, estas exenciones deben ser objeto de interpretación estricta (véanse, por lo que respecta en particular a la exención de las operaciones de arrendamiento y de alquiler de bienes inmuebles, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 55, y de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25).

47 Por último, procede señalar que, según el undécimo considerando de la Sexta Directiva, el objetivo del Consejo al establecer la lista común de exenciones era que los recursos propios pudieran percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros. De ello se deriva que, aunque el artículo 13, parte B, de dicha Directiva remita a las condiciones de exención que fijen los Estados miembros, las exenciones previstas por esta disposición deben constituir conceptos autónomos del Derecho comunitario para que pueda determinarse la base imponible del IVA de modo uniforme y según unas reglas comunitarias (véanse las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 51, y de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23).

48 A este respecto, no cabe acoger la alegación de Stichting «Goed Wonen» y de la Comisión según la cual la definición comunitaria del arrendamiento y del alquiler debe basarse en las similitudes que existen entre los conceptos jurídicos correspondientes en vigor en el Derecho civil de los Estados miembros en los cuales el Derecho romano ha ejercido mayor influencia.

49 En efecto, como ha señalado el Abogado General en los puntos 71 a 75 de sus conclusiones, ese enfoque supondría desconocer las importantes diferencias que existen entre los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros en cuanto a los derechos reales que confieren a su titular un poder de utilización sobre los bienes inmuebles. Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el concepto de arrendamiento o de alquiler al que se refiere el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva es más amplio que el recogido en los distintos ordenamientos nacionales (véase la sentencia Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 54).

50 Por tanto, con el fin de dar una respuesta útil a la segunda cuestión, tal como ha sido reformulada en el apartado 39 de la presente sentencia, procede, en primer lugar, analizar la *ratio legis* de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en materia de alquiler y de arrendamiento. En segundo lugar, es necesario examinar si dicha *ratio legis* permite que se extienda la citada exención a la constitución de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo, de modo que pueda considerarse que esta operación se incluye también en el concepto comunitario de arrendamiento o de alquiler, interpretado a la luz de su contexto y de los objetivos y la sistemática de la Sexta Directiva.

51 A este respecto, la exposición de motivos adjunta a la propuesta de Sexta Directiva, presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973, precisa, sobre el título X de la Sexta Directiva, dedicado a las exenciones, que «la lista de exenciones se ha establecido teniendo en cuenta, por una parte, las exenciones que ya existían en los Estados miembros y, por otra parte, la necesidad de que el número de exenciones sea lo más reducido posible. [...] En los Estados miembros, los arrendamientos de inmuebles están en general exentos por motivos técnicos, económicos y sociales. Pero los motivos que defienden la exención de los arrendamientos de vivienda [...] no son aplicables en el caso de los arrendamientos realizados en el sector hotelero ni en el de los arrendamientos que constituyen negocios industriales y comerciales».

52 En efecto, aunque el arrendamiento de bienes inmuebles en principio está incluido en el concepto de actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, en general constituye una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante. Por tanto, al igual que las ventas de una edificación nueva posteriores a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso productivo, el arrendamiento de un bien inmueble debe en principio estar exento de imposición, sin perjuicio del derecho a optar por la tributación que los Estados miembros pueden conceder a los sujetos pasivos, con arreglo al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva.

53 Sin embargo, también se ajusta al objetivo general de la Sexta Directiva que, si un inmueble se pone a disposición de un sujeto pasivo mediante alquiler o

arrendamiento, como medio que contribuye a la producción de bienes o de servicios y cuyo coste se repercute en el precio de éstos, dicho inmueble permanezca en el circuito económico o regrese a éste y deba poder dar lugar a operaciones gravadas. En efecto, la característica común de las operaciones que el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva excluye del ámbito de la exención es precisamente que implican una explotación más activa de los bienes inmuebles y justifican así una tributación adicional, que se suma a la que gravó la venta inicial del bien.

54 Las anteriores consideraciones son aplicables, *mutatis mutandis*, a la constitución de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal.

55 En efecto, la característica fundamental de tal operación, que comparte con el arrendamiento, es que confiere al interesado, 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.

56 Por tanto, el respeto del principio de neutralidad del IVA y la necesidad de que las disposiciones de la Sexta Directiva se apliquen de forma coherente y, en particular, la aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas (véase la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 28) inducen a asimilar la concesión de un derecho como el usufructo controvertido en el procedimiento principal al alquiler y al arrendamiento, a los efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva.

57 En efecto, como señala con razón el Gobierno neerlandés, asimilar esa forma de utilización de los bienes inmuebles al arrendamiento permite evitar que se genere de forma abusiva un derecho a deducir el impuesto soportado sobre los bienes inmuebles, objetivo que el artículo 13 de la Directiva prevé expresamente.

58 Esta interpretación no queda enervada por el hecho, invocado por Stichting «Goed Wonen» y por la Comisión, de que el usufructo tenga en el Derecho civil de varios Estados miembros características que lo distingan del alquiler o del arrendamiento. Como ha puesto de manifiesto el Abogado General en los puntos 87 a 91 de sus conclusiones, tales elementos carecen de pertinencia para resolver el litigio del procedimiento principal. En efecto, las particularidades en cuestión, derivadas de que estas instituciones pertenecen a categorías jurídicas distintas, son secundarias en relación con el hecho de que, desde el punto de vista económico, un derecho como el usufructo controvertido en el procedimiento principal comparte con el alquiler y el arrendamiento la característica fundamental que se cita en el apartado 55 de la presente sentencia.

59 De las anteriores consideraciones resulta que procede responder a la segunda cuestión que el artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA, que, a efectos de la aplicación de la exención del IVA, permite asimilar al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal.

Costas

60 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés y alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del procedimiento principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 24 de agosto de 1999, declara:

1) El artículo 5, apartado 3, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley que sustituye el impuesto sobre el volumen de negocios existente por un impuesto sobre el volumen de negocios según el sistema de impuesto sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Ley de medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles), de 18 de diciembre de 1995, que supedita la calificación de «entregas de bienes» en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen dichos derechos reales.

2) El artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la citada Ley de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la Ley de 18 de diciembre de 1995, que, a efectos de la aplicación de la exención del impuesto sobre el valor añadido, permite asimilar al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 4 de octubre de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

A. La Pergola