CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. E. SHARPSTON
presentadas el 18 de julio de 2007 [1]

1. Mediante la presente remisión prejudicial procedente de Austria, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, desea saber si el concepto de «arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles» contemplado en la normativa comunitaria del IVA incluye la concesión del derecho de pesca en determinadas aguas, en forma de un arrendamiento de diez años de duración, cuando el arrendador es el propietario del terreno en el que se hallan las aguas o el titular del derecho de pesca en aguas situadas en terreno público.

Normativa comunitaria

2. En el período de tiempo relevante en el litigio principal, el IVA había sido armonizado por la Sexta Directiva, [2] cuyo artículo 13, parte B, establecía, entre otras disposiciones:

«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;

1 — Lengua original: inglés.

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), modificada en numerosas ocasiones, aunque no respecto a las disposiciones relevantes en este asunto. El 1 de enero de 2007 la Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la **Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido** (DO L 347, p. 1).

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

4. los alquileres de cajas de seguridad.

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

[...].» [3]

3. El artículo 13, parte C, letra a), autorizó a los Estados miembros a conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles –con sujeción a las restricciones y modalidades determinadas por el Estado miembro. [4]

Derecho austriaco

4. El artículo 6, apartado 1, número 16, de la Umsatzsteuergesetz de 1994 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, en lo sucesivo, «la UstG») declara exentos del IVA el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, incluidos los de «derechos a los que se aplican las disposiciones de Derecho civil en materia de bienes inmuebles y prerrogativas públicas referidas a los usos del suelo», con sujeción a las mismas excepciones que las previstas por el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

5. El tribunal remitente expone que el concepto de propiedad inmueble en el sentido del artículo 6, apartado 1, número 16, de la UStG es el propio del Derecho civil. El Código civil austriaco incluye los derechos en la categoría de bienes muebles siempre que no estén vinculados a la propiedad de un bien inmueble, es decir, siempre que no se disfruten en virtud de dicha propiedad, como en el caso de las servidumbres reales. Una servidumbre real es un derecho *in rem,* constituido como regla general mediante su inscripción registral. [5] El derecho de pesca en aguas privadas es inherente en principio a la propiedad sobre las aguas. Cuando el dere-

3 — Véanse los artículos 131 y 135, apartados 1, letra l), y 2, de la Directiva 2006/112.

4 — Véanse los artículos 137, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva 2006/112.

5 — No consta que Austria haya ejercitado la opción prevista por el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva (actualmente en el artículo 15, apartado 2, de la Directiva 2006/112), a efectos de considerar bienes corporales los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles. Véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2006, Heger (C-166/05, Rec. p. I-7749), apartado 19, y el punto 28 de mis conclusiones en ese asunto.

cho de pesca se disfruta en virtud de la titularidad de una propiedad distinta a ésa es una servidumbre real. Alternativamente cabe conceder el derecho de pesca como una servidumbre personal atípica y un derecho independiente *in rem,* libremente transmisible mediante venta y sucesión (el derecho de caza sin embargo ya no puede constituirse como derecho independiente *in rem,* sino que está siempre unido a la propiedad del terreno). Los animales y los peces que viven libres en la naturaleza [6] carecen de propietario y no son parte ni accesorios del terreno. El Código civil los considera bienes inmuebles mientras no hayan sido apresados o muertos, y así pone de manifiesto que el derecho a apropiarse de ellos deriva de la propiedad del terreno y no de un derecho previo sobre ellos como bienes muebles independientes. No son los animales, sino el derecho a cazar o a pescar, lo que forma parte de la propiedad inmueble.

6. El artículo 4 de la NÖ Fischereigesetz de 2001 (Ley de Pesca de Baja Austria) define el derecho de pesca bajo diversos aspectos, como integrado por las facultades de conservar, capturar y dar muerte a los animales acuáticos, así como permitir su captura o apropiación por terceros; como inseparable de la obligación de explotar las aguas de pesca de modo apropiado y sostenible; y como un derecho independiente no vinculado al terreno, que puede ser adquirido y ejercido de conformidad con las reglas generales sobre los derechos privados, sometido a la competencia de los tribunales ordinarios.

6 — «In freier Natur». No se menciona la cuestión en el presente asunto pero cabe preguntarse si el término incluiría por ejemplo la explotación de los bancos de peces en estanques cerrados mediante concesión para la pesca.

Hechos y procedimiento

7. La Sra. Gabriele Walderdorff posee y gestiona una explotación agrícola y forestal en Zwettl, Baja Austria, por la cual está sujeta al IVA al tipo de gravamen normal. Los activos de la explotación comprenden el derecho de pesca registrado en determinadas aguas de dominio público. Además, existen estanques en la explotación en los que el derecho de pesca le pertenece como propietaria de los terrenos.

8. La Sra. Walderdorff arrendó ambos derechos de pesca a un club de pesca local durante un período de 10 años a partir del 1 de enero de 1996. Conforme al contrato, la renta anual era de 60.000 ATS. Si la Sra. Walderdorff hubiera optado por tributar en el régimen del IVA, la citada suma se desglosaría en 50.000 ATS como base imponible, más el IVA al 20 %. Lo cierto es que dicha señora no optó por tributar y por tanto no emitió a cargo del club factura inclusiva del IVA.

9. A raíz de una inspección, la autoridad fiscal decidió que la renta arrendaticia debía gravarse con el IVA al tipo normal, dado que no guardaba relación con el arrendamiento exento de un bien inmueble conforme a la UStG. En consecuencia, esa autoridad emitió liquidaciones del IVA al tipo de gravamen del 20 %.

10. La Sra. Walderdorff impugnó las liquidaciones y solicitó la exención del IVA al amparo del artículo 6, apartado 1, número 16, de la UStG. El recurso se encuentra actualmente pendiente ante el tribunal remitente.

11. La autoridad fiscal se apoya en el criterio establecido por el Ministro Federal de Hacienda, según el cual, el derecho de pesca es independiente del suelo y no puede considerarse equivalente a un uso del terreno. Por tanto, concluye la autoridad fiscal, el arrendamiento del derecho de pesca por un sujeto pasivo no está exento en virtud del artículo 6, apartado 1, número 16, de la UstG, sino gravado al tipo normal del impuesto.

12. La Sra. Walderdorff alega que el artículo 6, apartado 1, número 16, de la UStG comprende derechos que no son parte integrante de una propiedad inmueble pero pueden ser por sí mismos objeto de arrendamiento. El derecho de caza no se incluye en esa definición, porque ya no puede constituirse como un derecho independiente *in rem,* inscribible en el registro como tal. Sin embargo, el derecho de pesca puede ser disfrutado por tercera persona distinta del propietario del terreno, en cuyo caso es una servidumbre inscribible en el registro de la propiedad inmueble. Por tanto es un derecho sobre la propiedad inmueble en el sentido del artículo 6, apartado 1, número 16, de la UStG.

13. Al dudar sobre el criterio ajustado al Derecho comunitario el Unabhängiger Finanzsenat remitió la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia para su decisión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que la concesión a título oneroso del derecho a practicar la pesca, en forma de contrato de arrendamiento suscrito por un período de diez años

1) por el propietario del bien inmueble en que se encuentran las aguas para las que se concede el derecho,

2) por el titular del derecho de pesca en aguas de dominio público

constituye un "arrendamiento de bienes inmuebles"?»

14. Sólo la Comisión ha presentado observaciones escritas y no se solicitó ni celebró vista oral.

Apreciación

15. La resolución de remisión proporciona amplia información sobre la naturaleza y la clasificación de los derechos relativos a la propiedad inmueble y en particular el derecho de pesca y el de caza en el Derecho austriaco. La controversia ante el tribunal remitente parece también basada en gran medida en dicha clasificación.

16. No obstante la cuestión planteada atañe a la interpretación del concepto «arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA. [7]

17. En consecuencia, la clasificación del derecho de pesca en el Derecho austriaco –o su diferenciación del derecho de caza– no será concluyente al determinar si su concesión puede constituir «arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles» a efectos de la exención del artículo 13, parte B, letra b). Tampoco es concluyente que el contrato en cuestión se designe como un arrendamiento («Pachtvertrag») en el Derecho austriaco.

18. Sin embargo puede estar latente en la resolución de remisión la cuestión de si el derecho de pesca puede constituir por sí mismo una propiedad inmueble apta para ser arrendada o alquilada en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), en el caso de que tal derecho sea clasificable como un derecho de carácter inmueble en el Derecho austriaco –y tal vez en otros ordenamientos jurídicos.

7 — Véanse por ejemplo la sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, Rec. p. I-4793), apartado 15, y la jurisprudencia allí citada; y, en un asunto relativo a la clasificación del derecho de caza en el ámbito del IVA, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Rec. p. I-4491), apartado 24.

19. A mi juicio sería forzado interpretar de esa forma el concepto de propiedad inmueble conforme al Derecho comunitario en el presente contexto. El concepto de arrendamiento o alquiler de la propiedad inmueble es apropiado sólo para la propiedad tangible material, no para derechos que por su naturaleza son incorporales, cualquiera que pueda ser su objeto. El Tribunal de Justicia ha declarado que la propiedad inmueble está limitada a lo que no sea móvil ni fácilmente trasladable. [8] Dicha limitación debe, *a fortiori,* excluir una propiedad de naturaleza inmaterial. Este criterio parece confirmado por la declaración del Tribunal de Justicia de que una de las características esenciales del bien inmueble es la de vincularse a una porción determinada de la superficie terrestre. [9]

20. No me persuade al respecto la referencia del tribunal remitente a una declaración en las actas del Consejo relativas a la adopción de la Sexta Directiva, en el sentido de que la posibilidad de restringir el alcance de la exención del artículo 13, parte B, letra b), se estableció en particular con el fin de conferir a los Estados miembros la opción de someter al IVA, entre otras actividades, la caza y la pesca, con la posible inferencia –a juicio del tribunal remitente– de que, como regla general en ese contexto, la caza y la pesca se clasificarían como propiedad inmueble. Cualquiera que sea la inferencia, esas declaraciones, según jurisprudencia reiterada, no pueden tenerse en cuenta para la interpretación de una Directiva cuando el contenido de la declaración no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tenga, por consiguiente, alcance jurídico. [10]

21. El Tribunal de Justicia ha definido el arrendamiento de bienes inmuebles, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, como el derecho que el propietario cede al arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de ocupar dicho inmueble y de impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho. [11] El Tribunal también ha declarado que un terreno total o parcialmente sumergido bajo el agua puede no obstante ser calificado como bien inmueble y ser objeto de arrendamiento o alquiler. [12]

22. Unas aguas determinadas pueden por consiguiente ser arrendadas o alquiladas en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, y en el presente asunto

8 — Véase la sentencia de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563), apartados 30 y ss.

9 — Véase la sentencia Heger, citada en la nota 5, apartado 20.

10 — Véanse por ejemplo en el ámbito impositivo la sentencia de 13 de febrero de 1996, Bautiaa *Société française maritime* (C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartado 51, y de 8 de junio de 2000, Epson Europe (C-375/98, Rec. p. I-4243), apartado 26, y la jurisprudencia allí citada.

11 — Véase la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Rec. p. I-1527), apartado 30, y la jurisprudencia allí citada.

12 — *Ibid.* apartado 34. Véase también en relación con la clasificación como propiedad inmueble de una zona de un río para la que se conceden permisos de pesca la sentencia Heger, citada en la nota 5, apartados 20 a 22.

consta que el contrato pertinente atribuye derechos sobre unas aguas determinadas durante un período pactado en contrapartida de una renta anual. Esos rasgos son concordantes con los criterios definidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Puede observarse además que el derecho de pesca en las aguas, y la obligación de explotarlas de forma apropiada y sostenible, parecen característicos del tipo de arrendamiento al que se refiere la versión en lengua alemana del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva con el término «Verpachtung». [13]

23. Sin embargo, no basta que un contrato contenga determinados elementos típicos del arrendamiento o del alquiler de bienes inmuebles si no se ajusta a todos los criterios esenciales de la definición de arrendamiento o alquiler en el Derecho comunitario. Uno de esos criterios es en qué medida el contrato atribuye el derecho a ocupar la propiedad y a excluir de ella a otras personas.

24. La primera cuestión es si un contrato que confiere el acceso y el disfrute de una verdadera propiedad inmueble para el fin exclusivo de la pesca puede ser considerado un arrendamiento o un alquiler.

25. Sin duda no es inusual que un arrendamiento especifique que la propiedad objeto del mismo se usará, o no se usará, para uno o más fines concretos. Tampoco parece haber nada intrínseco en la actividad de pesca que impida clasificar como arrendamiento un contrato que concede el acceso y el disfrute para tal fin.

26. No obstante, cada contrato tiene que examinarse con objeto de determinar si atribuye el derecho a ocupar la propiedad y a excluir de ella a otras personas.

27. En el presente asunto el contrato –copia del cual se incluye en los autos enviados al Tribunal de Justicia por el tribunal remitente– no menciona ninguna finalidad distinta de la pesca para la cual el club de pesca pueda tener acceso al terreno o las aguas. No contiene nada que apunte a que la Sra. Walderdorff no pueda ella misma usar los estanques o su terreno, o autorizar a terceros para usarlos con fines distintos de la pesca (aunque puede estar implícito que cualquier otro uso no debe interferir con el disfrute del derecho de pesca). De forma semejante (y con sujeción a la misma condición), nada sugiere que el derecho de pesca de dicha

13 — La diferenciación entre «*Vermietung*» y «*Verpachtung*» se traza en algunas, pero no en todas, las versiones lingüísticas y refleja una distinción formulada a menudo en los sistemas jurídicos nacionales. Véase el punto 76 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto «Goed Wonen», sentencia de 4 de octubre de 2001 (C-326/99, Rec. p. I-6831).

señora en las aguas de dominio público, atribuido al club de pesca durante la vigencia del contrato, permita que ella o el club impidan a terceros practicar otras actividades en las mismas aguas.

28. Considero por tanto difícil conciliar la situación descrita con la asentada definición del arrendamiento o del alquiler realizada por el Tribunal de Justicia en el sentido de que llevan consigo la atribución del derecho a ocupar la propiedad y a excluir de ella a otras personas.

29. Puede además perfilarse una distinción entre la concesión de un derecho exclusivo de pesca en unas aguas determinadas, con la facultad inherente de impedir que otros pesquen en las mismas, y el otorgamiento de permisos de pesca que autoricen a unas personas a pescar junto con otras también titulares de tales permisos. Esos permisos, si bien confieren un derecho efectivo de uso de la propiedad de que se trata, [14] no permiten normalmente a su titular excluir a otras personas y por tanto no se ajustan a mi juicio a ese criterio de la definición del arrendamiento por el Tribunal de Justicia. [15]

30. En el presente asunto el contrato no contiene indicación alguna de que los derechos concedidos sean exclusivos en el sentido de que el club de pesca pueda decidir quién puede pescar y quién no en las aguas de que se trata. No obstante el contrato declara que la Sra. Walderdorff se reserva el derecho a pescar libremente en las aguas, ella misma o un invitado al día autorizado por ella. El contrato estipula además que la Sra. Walderdorff tendrá derecho a la afiliación gratuita al club durante la vigencia del contrato, y prevé que, en caso de disolución del club, dicha señora concederá a sus 12 miembros un derecho preferente para celebrar con ella nuevos contratos individuales con igual fin.

31. Es cierto que un derecho de acceso ilimitado como el concedido en el presente caso es un elemento característico, y acaso esencial, de un arrendamiento o un alquiler. Sin embargo, en este caso la concedente no sólo se reserva expresamente su propio derecho de acceso para el uso de las aguas con el mismo fin que el acceso concedido al club –como contrapuesto a un fin distinto del uso o disfrute como, por ejemplo, el mantenimiento, que sigue siendo responsabilidad del propietario del terreno– [16] sino que también se reserva el derecho a conceder el mismo acceso a terceros.

14 — Sentencia Heger, citada en la nota 5, apartado 25.

15 — Véanse también los puntos 34 y 35 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Stockholm Lindöpark, sentencia de 18 de enero de 2001 (C-150/99, Rec. p. I-493).

16 — Véase la sentencia de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237), apartados 24 y 25, en la que determinadas limitaciones del derecho exclusivo de ocupación (como el derecho del arrendador a visitar el inmueble o el uso común con otros ocupantes de determinadas partes del inmueble) se consideran no incompatibles con la clasificación como arrendamiento o alquiler.

32. Además, si el club llegara a disolverse y se celebraran contratos individualizados con cada uno de sus antiguos miembros, parece que esos contratos (aunque también designados como «Pachtverträge») constituirían poco más que permisos individuales de pesca a largo plazo –y nada indica que en tal caso la propietaria no podría celebrar otros contratos de la misma clase.

33. Ciertamente esas son cuestiones que incumbe determinar al tribunal remitente, pero, a mi juicio, el concepto de arrendamiento o alquiler de propiedad inmueble, según se define en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, debe limitarse a los contratos en virtud de los que el derecho de acceso y el uso y disfrute de dicha propiedad sea exclusivo, en el sentido de que el arrendatario no está obligado a consentir igual acceso, uso o disfrute por parte del arrendador o de terceros autorizados por éste.

34. Las anteriores consideraciones conducen a un resultado –la exclusión de la exención– que concuerda con la reiterada declaración por el Tribunal de Justicia de que los términos empleados para especificar las exenciones se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. [17]

35. Por último, una vez alcanzada la conclusión de que la concesión del derecho de pesca en la forma descrita no está incluida en el concepto de arrendamiento o de alquiler de bienes inmuebles del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, estimo que nada útil puede conseguirse intentando calificar con mayor precisión tal concesión. Constituye con claridad una entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso realizada por un sujeto pasivo que actúa como tal en el ejercicio de una actividad económica. [18] Tales entregas o prestaciones están sujetas al IVA al tipo normal, salvo si entran en el ámbito de una exención específica, de un tipo reducido o de un régimen especial. No se ha sugerido ni parece que sea aplicable un tipo reducido, un régimen especial ni una exención distinta de la prevista por el artículo 13, parte B, letra b).

17 — Véase por ejemplo la sentencia Horizon College, citada en la nota 7, apartado 16, y la jurisprudencia allí citada. No obstante el concepto de arrendamiento o alquiler del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva puede ser más amplio que el existente en las diversas leyes nacionales – puede incluir, por ejemplo, el alojamiento hotelero o el usufructo. Véanse las sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 54, y «Goed Wonen», citada en la nota 13, apartado 49.

18 — Véanse los artículos 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartados 1 y 3, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva. Puede existir una entrega de bienes si Austria ha ejercitado la opción prevista por el artículo 5, apartado 3, véase la nota 5 anterior.

Conclusión

36. Considero por tanto que el Tribunal de Justicia debe responder como sigue a la cuestión planteada:

«El concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en 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, entraña la atribución del derecho a ocupar la propiedad y excluir de ella a otras personas. No incluye una situación en la que el titular de la propiedad concede el derecho de usarla para un fin específico pero conserva el derecho de usarla él mismo, o de autorizar su uso por otras personas, para el mismo fin u otro distinto.»