CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 17 de mayo de 1989 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Esta remisión efectuada por el Højesteret (Tribunal Supremo danés) plantea la cuestión de si ha de someterse al IVA el arrendamiento de garajes individuales cerrados, con arreglo a la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva en materia de IVA (Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2. El artículo 13 de la Sexta Directiva en materia de IVA figura bajo la rúbrica «Exenciones en el interior del país» y el punto A del artículo 13 bajo «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general». El artículo 13 B que está encabezado por la fórmula «Otras exenciones», establece lo siguiente:

«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:

a) [...];

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 (léase excepción) a otros supuestos:

c) [...]»

* Lengua original: inglés.

3. El artículo 13 C figura bajo la rúbrica «Opciones» y está redactado en los siguientes términos:

«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;

b) de las operaciones contempladas en las letras d), g) y h) del punto B.

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

4. El artículo 13 B ha de ser interpretado a la luz del decimoséptimo considerando del Preámbulo de la Directiva:

«considerando conveniente que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales».

5. La Sexta Directiva en materia de IVA fue aplicada en Dinamarca mediante la Ley nº 204, de 10 de mayo de 1978, que incorporó los puntos básicos de las disposiciones de, entre otros, la letra b) del artículo 13 B de la Directiva.

6. La cuestión que se plantea entre las partes del litigio principal, el Sr. Henriksen y el Skatteministeriet, es si el arrendamiento por parte del Sr. Henriksen, de garajes situados en bloques de garajes de su propiedad, es un arrendamiento de «bienes inmuebles» o un «arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos». En el primer caso, dicho arrendamiento caería, en principio, dentro del ámbito de la exención de IVA [sin perjuicio de la facultad de los Estados miembros de ampliar el ámbito de aplicación de la excepción, con arreglo a la norma final de la letra b) del artículo 13 B anteriormente citado]. En el segundo caso, quedaría excluido del ámbito de la exencion y, por tanto, sometido al IVA.

7. Del examen de los autos se desprende que dichos garajes estaban agrupados en dos bloques de 12 garajes cada uno, que fueron edificados al mismo tiempo que un complejo urbanístico de 37 viviendas unifamiliares adosadas. Los garajes fueron alquilados, en parte, a los habitantes de dicho complejo y, en parte, a personas que residían en los alrededores. Se trata de garajes cerrados, separados unos de otros por un tabique, y con puerta individual. Este tipo de garajes se puede ver en toda Europa en la parte trasera de las casas o de los bloques de pisos. El Sr. Henriksen precisó, en la vista, que únicamente era propietario de los garajes y que no poseía casa alguna.

8. En el litigio principal, el Østre Landsret declaró, en primera instancia, que el arrendamiento de tales garajes no estaba sometido al Impuesto. Dicho Tribunal estimó que, de acuerdo con el sentido literal de la expresión «espacios para el estacionamiento» en la legislación danesa, las excepciones a la exención relativa al arrenda-

miento de bienes inmuebles, no incluían garajes del tipo de los aquí contemplados y que, de la redacción del punto 2 de la letra b) del artículo 13 B de la Directiva, no se desprendía con suficiente claridad, ni en su versión danesa ni en otras versiones, que la interpretación adoptada por el demandado fuera correcta. El Skatteministeriet recurrió en apelación ante el Højesteret quien, mediante resolución de remisión registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 27 de junio de 1988, sometió al Tribunal de Justicia las dos siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse la letra b) del artículo 13 B de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de Impuestos sobre el Volumen de Negocios (Sexta Directiva en materia de IVA), en el sentido de que la obligación tributaria derivada de "los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos de motor" incluye asimismo el arrendamiento de garajes como los que constituyen el objeto del litigio?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse dicho artículo en el sentido de que los Estados miembros están obligados a someter al IVA el arrendamiento de garajes como los que constituyen el objeto del litigio?»

9. Tanto el Gobierno danés como la Comisión presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. En relación con la primera cuestión, el Gobierno danés alega que todo lugar destinado al aparcamiento de vehículos, ya sea abierto, cerrado o situado en el interior de un edificio, queda comprendido en la expresión «espacios para el estacionamiento de vehículos». Se apoya en las diversas versiones lingüísticas del punto 2 de la letra b) del artículo 13 B de la Directiva, y argumenta que la versión inglesa («premises and sites») es particularmente útil ya que pone de manifiesto el carácter exhaustivo que el legislador pretendió dar al concepto. Mantiene que todas las exenciones del IVA han de ser interpretadas restrictivamente ya que el propósito de la Directiva es aplicar un sistema impositivo común y asegurar «una aplicación correcta y simple» de las exenciones. Permitir que este tipo de garaje quede exento, crearía una situación anómala ya que, entonces, sería más rentable arrendar tales garajes que cualquier otro tipo de aparcamiento.

10. La Comisión sugiere, en efecto, que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión, salvo en el caso de que tales garajes se alquilen como parte del arrendamiento de un bien inmueble (por ejemplo, el arrendamiento de una casa o un piso con garaje) en cuyo caso el IVA no debe gravar la parte de la renta que se refiere al garaje. Mantiene que, en tales circunstancias, el arrendamiento de garajes o espacios para el estacionamiento es accesorio respecto del objeto propiamente dicho del contrato. La Comisión considera que de la legislación de la mayoría de los Estados miembros se desprende que el IVA grava el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos únicamente cuando éste posee un carácter genuinamente mercantil. Puesto que, afirma, ningún Estado miembro exige el IVA cuando este arrendamiento forma parte de un contrato de inquilinato, la Comisión sugiere que no se exija el IVA más que cuando se especifique un precio aparte para el arrendamiento del garaje o del espacio para estacionamiento.

11. Si el presente caso hubiera tenido que ser resuelto exclusivamente con arreglo a la versión inglesa de la Directiva, no habríamos tenido dificultad alguna en llegar a la conclusión de que los garajes del tipo que nos ocupa en el presente caso, estarían englobados en la excepción definida con la frase «premises and sites for parking vehicles» y que el arrendamiento de tales garajes estaría sometido al IVA, con la excepción, probablemente, como propuso la Comisión, del caso en el que el arrendamiento del garaje fuera meramente accesorio en relación con el arrendamiento de otro bien, como una casa o un piso. A su debido tiempo, analizaremos las cuestiones que a este respecto se pueden plantear.

12. Sin embargo, resulta claro en el presente caso que existen diferencias entre las diversas versiones lingüísticas de la Directiva y es necesario, por tanto, analizar algunas de ellas y también intentar ubicar dichas disposiciones en el contexto de la Directiva, considerada en su conjunto y a la luz de sus objetivos.

13. En la versión inglesa, el término «premises», en concreto, parece lo suficientemente amplio como para englobar cualquier estructura situada en el suelo. Sin embargo, en otras versiones lingüísticas, no está tan claro. En la versión francesa, por ejemplo, los términos utilizados son: «à l'exception [...] des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules». La palabra «emplacement» resulta más adecuada en este contexto para definir un espacio delimitado para el aparcamiento de automóviles, en un estacionamiento al aire libre o en un estacionamiento construido a tal efecto, como los aparcamientos subterráneos que se encuentran en el centro de las ciudades. Únicamente por extensión, quizá, la frase «emplacement pour le stationnement des véhicules» podría incluir un edificio del tipo de un garaje.

14. En este punto, las otras versiones lingüísticas se aproximan más a la versión francesa que a la inglesa. La versión danesa dice «pladser til parkering af køretøjer», que literalmente se puede traducir al inglés por «places (or sites) for parking vehicles»; la versión neerlandesa utiliza los términos «verhuur van parkeerruimte voor voertuigen»; la alemana «der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen», y la italiana «delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli», todas las cuales parecen tener connotaciones similares a la versión francesa. Por tanto, de las seis versiones auténticas de la Directiva en el momento de su adopción, todas excepto la inglesa pueden interpretarse en el sentido de que la excepción, al menos en principio, queda limitada al arrendamiento de lugares o espacios para el estacionamiento; significado que, en la versión inglesa, habría sido mejor expresado con los términos «sites for parking vehicles» que con «premises and sites for parking vehicles».

15. A pesar de que ha de otorgarse amplia importancia a todas estas consideraciones lingüísticas, especialmente si se trata de un acto normativo en materia fiscal, conviene examinar si otros factores, en especial la sistemática y la finalidad de la Directiva pueden conducir a una interpretación diferente, y en concreto, extensiva del significado literal de manera que incluya los garajes cerrados, como los que constituyen el objeto del litigio (véase Van Dijk's Boekhuis/Staatssecretaris van Financiën, 139/84, Rec. 1985, pp. 1405 y ss., especialmente p. 1418).

16. A este respecto, los antecedentes del texto son útiles, aunque hay que señalar que la propuesta de Directiva de la Comisión (que también fue mucho más amplia en cuanto a la exclusión del ámbito de las exenciones del arrendamiento de bienes industriales y comerciales) se refería únicamente a «contracts for the supply of parking facilities» en la versión inglesa, o a «des contrats de parking» en la francesa (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 43).

17. Las normas también han de ser consideradas en su propio contexto. El contexto inmediato no proporciona gran ayuda, ya que el resto de excepciones establecidas en el punto 2 de la letra b) del artículo 13 B constituyen un conjunto heterogéneo, sin ningún principio rector aparente. Por otra parte, la exención prevista en la letra b) del artículo 13 B posee una muy amplia formulación, al abarcar, como lo hace, el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, salvo determinadas excepciones. En este contexto de tan amplia formulación de la exención, parecería excesivo interpretar la excepción relativa al arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, de modo tan extenso que incluyera transacciones que parecen recaer fuera de su ámbito y, al hacerlo así, atribuirle un significado contrario al sentido primordial del texto.

18. Se puede deducir, de la sistemática de la Directiva considerada en su conjunto, y de los términos del artículo 2 en particular, que el principio básico de la Directiva es que todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios están sujetas al IVA, cuando sean realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal, salvo las exenciones expresamente previstas. Las normas que establecen exenciones han de ser interpretadas restrictivamente ya que constituyen la excepción al principio general de la Directiva (véase, por ejemplo, sentencia de 15 de marzo de 1989, Hamann/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, 51/88, Rec. 1989, p. 767, apartado 19. Basándose en esto, se podría argumentar que la exención (del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles) respecto de la norma básica, debería ser interpretada restrictivamente y que la excepción (del arrendamiento de espacios para estacionamiento) a la exención debería ser objeto de una interpretación amplia, ya que ello conduciría a la aplicación de la regla básica. Sin embargo, incluso con una lectura tan amplia, no creemos que los términos de la excepción puedan ampliarse a los garajes cerrados sin apartarse sustancialmente del sentido normal de las palabras utilizadas en la mayoría de las versiones lingüísticas. Además, en una Directiva que las autoridades fiscales de los Estados miembros deben aplicar uniformemente en toda la Comunidad, y en la cual las exenciones están expresamente destinadas a ser aplicadas de manera «simple», es conveniente que se atribuya a los términos utilizados, siempre que sea posible, su sentido ordinario. Por consiguiente, los objetivos de la Directiva respaldan, a este respecto, la opinión de que la excepción relativa al arrendamiento de espacios para estacionamiento, no ha de extenderse al arrendamiento de garajes cerrados.

19. El Gobierno danés sostuvo que la Directiva pretende implantar un sistema de IVA neutral desde el punto de vista del consumidor y que sería contrario a tal objetivo eximir el arrendamiento de garajes cerrados,

ya que entonces sería más rentable arrendar garajes cerrados que cualquier otro tipo de aparcamiento. El Gobierno danés también alega que tal exención plantearía difíciles problemas de delimitación entre diferentes tipos de espacios para aparcamiento. Sin embargo, surgirían análogas dificultades si no se eximiera el arrendamiento de garajes cerrados, ya que, como admite la Comisión, incluso si se considerara que el arrendamiento de garajes está generalmente sometido al IVA, habría que hacer excepciones cuando éste fuera accesorio respecto del arrendamiento de otros bienes inmuebles, tales como casas. Las anomalías que se producirían quedan bien ilustradas por el correlato de hechos del presente caso, en el que parte de los garajes fueron arrendados a los habitantes de las casas que formaban parte del complejo inmobiliario en el que están situados los bloques de garajes, mientras que otros garajes de los mismos bloques no lo fueron. La Comisión propone el criterio de que únicamente se exija el IVA en relación con los garajes, cuando se especifique un precio por separado para el arrendamiento del garaje, pero este criterio podría claramente dar lugar a situaciones anómalas e incluso a abusos. El punto de vista de la Comisión conduciría a resultados difíciles de conciliar con el propósito de «asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas [...] y [de] evitar todo posible fraude, evasión o abuso». La Comisión también realiza una distinción, basada en un estudio de la práctica en determinados Estados miembros, entre garajes en conexión con viviendas y arrendamientos de carácter mercantil. Esta distinción no parece convincente si se considera que el arrendamiento de bienes empresariales está generalmente exento de IVA según la propia Directiva. A pesar de que, con arreglo al artículo 13 C los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, las disposiciones del artículo 13 C tampoco hacen distinción alguna entre bienes de carácter empresarial y otro tipo de bienes.

20. En consecuencia, nos parece que, de acuerdo con los términos de la Directiva, considerados en su contexto, la excepción no se aplica al arrendamiento de garajes individuales cerrados como los que constituyen el objeto del presente asunto, y que la primera cuestión planteada al Tribunal de Justicia debe ser respondida negativamente.

21. Teniendo en cuenta nuestro parecer sobre la primera cuestión, la segunda cuestión es superflua. Si, no obstante, prevaleciera la tesis de que el arrendamiento de garajes como los que constituyen el objeto del presente caso queda excluido de la exención, estimamos que la segunda cuestión requeriría una respuesta afirmativa. Tal exclusión tendría como consecuencia el que dicho arrendamiento estaría sometido al IVA, y la Directiva no admite facultad de apreciación alguna a este respecto. El único margen de apreciación se deriva de la norma final de la letra b) del artículo 13 B, que permite a los Estados miembros ampliar el ámbito de aplicación de esta excepción a otros supuestos, pero no les autoriza a suprimir las excepciones establecidas. La facultad de apreciación permite a los Estados miembros ampliar el ámbito del sometimiento al IVA, no restringirlo.

22. A nuestro parecer, ello plantea otra cuestión, a la que no se ha aludido, y que nos parece requiere una respuesta. Como acabamos de exponer, el último párrafo de la letra b) del artículo 13 B permite a los Estados miembros ampliar el ámbito de apli-

cación de la excepción a otros supuestos. La facultad de apreciación otorgada por esta norma es amplia, y si bien está sometida, sin duda alguna, a determinados límites, no nos parece que, de acuerdo con la lectura del artículo, exista obstáculo alguno que impida a un Estado miembro, si así lo decide, ampliar la excepción prevista, en relación con los espacios para el estacionamiento de vehículos, de manera que cubra también los supuestos de garajes individuales cerrados del tipo que nos ocupa en el presente asunto. La cuestión de saber si la excepción ha sido ampliada en este sentido, es un problema de interpretación del Derecho nacional que corresponde a los Tribunales nacionales. No obstante, nos parece claro, teniendo en cuenta la sistemática y la estructura de la Directiva que, con arreglo a una correcta interpretación de sus disposiciones, la legislación nacional no podría producir tal efecto a menos que ella misma lo disponga en este sentido. Cuando la legislación nacional se limite únicamente a reproducir las normas de la Directiva, con sus correspondientes exenciones y excepciones, dicha legislación deberá interpretarse de acuerdo con tales normas, y las autoridades fiscales nacionales no podrán aplicar ninguna excepción suplementaria a menos que el Estado miembro haya adoptado medidas legislativas adicionales para extender la exigibilidad del pago del IVA a tales arrendamientos.

23. Por consiguiente, en nuestra opinión, debería responderse a las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia del siguiente modo:

«La letra b) del artículo 13 B de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (Sexta Directiva en materia de IVA), debe interpretarse en el sentido de que el arrendamiento de garajes individuales cerrados, no está sometido al IVA, a menos que un Estado miembro haya adoptado sus propias medidas legislativas para extender la sujeción al IVA de tales arrendamientos.»