SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 15 de diciembre de 2005 *

En el asunto C-63/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), mediante resolución de 21 de febrero de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de febrero de 2004 , en el procedimiento entre

Centralan Property Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus, y A. Ó Caoimh (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sra. J. Kokott,
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de febrero de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Centralan Property Ltd, por los Sres. R. Cordara, QC, y P. Key, Barrister, designados por el bufete Landwell, Solicitors,

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. K. Manji, en calidad de agente, asistido por el Sr. N. Pleming, QC,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de marzo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18); en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre Centralan Property Ltd (en lo sucesivo, «Centralan») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en el Reino Unido en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), en relación con la regularización de las deducciones por dicha sociedad del IVA soportado.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, 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».

4 El artículo 4, apartado 3, de dicha Directiva, es del siguiente tenor literal:

«Los Estados miembros estarán facultados para 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 estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega [...].»

5 El artículo 5 de la misma Directiva, con la rúbrica «Entrega de bienes», dispone:

«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:

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.

[...]»

6 El artículo 13 de la Sexta Directiva establece:

«A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

1. 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 abuso:

[...]

i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria [...], así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;

[...]

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 [...]

[...]

g) 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) del apartado 3 del artículo 4;

[...]

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;

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 determinar las modalidades de su ejercicio.»

7 A tenor del artículo 17 de la Sexta Directiva:

«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 de 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 han 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.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

[...]

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

[...]»

8 El artículo 19 de la Sexta Directiva establece el método según el cuál debe calcularse la prorrata de la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.

9 La regularización de las deducciones se rige por el artículo 20 de la Sexta Directiva, del siguiente tenor literal:

«[...]

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 veinte años.

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.

Sin embargo, los Estados miembros podrán no exigir en este último caso una regularización en tanto el adquiriente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones en las que la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sea deducible.

[...]»

Normativa nacional

La normativa en materia de IVA

10 En el Reino Unido se dio cumplimiento a las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva mediante la Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Act 1994; en lo sucesivo, «VATA 1994») y el Reglamento de 1995 relativo al impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Regulations 1995; en lo sucesivo, «Reglamento del IVA»).

11 En virtud del artículo 101, apartado 1, del Reglamento del IVA, el impuesto soportado deducible se limita a «la cuantía imputable a las operaciones sujetas a gravamen».

12 La parte del artículo 114 del Reglamento del IVA aplicable en el asunto principal prevé regularizaciones durante un período de diez años, conforme al método establecido en el artículo 115 del mismo Reglamento. En cada «intervalo» («interval») de un año, el propietario de un bien de inversión puede practicar una regularización sobre una décima parte del impuesto soportado, según el procedimiento previsto en el Reglamento del IVA.

13 El artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA da cumplimiento al artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva. Según el propio tenor de dicha disposición, ésta se aplica «cuando el propietario de un bien de inversión ceda la totalidad de sus títulos [...] durante un intervalo que no sea el último aplicable al bien de inversión [...]».

14 En virtud del anexo 9, grupo 1, letra a), inciso ii), de la VATA de 1994, la cesión de nuevos edificios no particulares está excluida de la definición de entregas exentas. Según las notas que figuran en dicho anexo, se considera que los edificios son nuevos si no han sido construidos con una anterioridad de más de tres años.

15 Con efecto al 30 de noviembre de 1994, se insertó un nuevo apartado 3 A en el anexo 10, artículo 2, de la VATA de 1994, el cual establece que, en el caso de que una persona jurídica opte por la tributación del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles —con arreglo al artículo 13, parte C, letra b), de la Sexta Directiva— esta opción no se aplica a las operaciones efectuadas con una persona jurídica con la que se halle vinculada, en el sentido de la VATA de 1994, cuando una de tales personas no sea una «persona plenamente susceptible de imposición». Este apartado fue posteriormente derogado con efectos de 26 de noviembre de 1996.

Normativa en materia de bienes inmuebles

16 De los autos se desprende que, según el Derecho de Inglaterra y del País de Gales, un derecho puede calificarse de plena propiedad («freehold») cuando no es objeto de gravamen por otros derechos denominados «inferiores», como el derecho a ocupar un bien inmueble sin límite de tiempo. Un arrendamiento («lease») es un derecho «leasehold», que equivale al derecho a ocupar un bien inmueble por un período determinado. No existe límite alguno al plazo contractual de los arrendamientos y es frecuente encontrar arrendamientos de 999 años. Es posible que quien ostenta un derecho de plena propiedad «freehold» otorgue un contrato de arrendamiento por un período de 999 años a cambio de una contraprestación consistente en una prima («premium») considerable, sin ulterior pago de renta alguna o contra el pago de una renta muy moderada.

17 Desde el momento en que el titular de un derecho de plena propiedad otorga un contrato de arrendamiento, deja de ostentar el derecho de plena propiedad libre de

cargas («unencumbered freehold»), correspondiéndole simplemente una «freehold reversion», es decir, un derecho de propiedad residual que equivale al derecho a ocupar la propiedad al término del contrato de arrendamiento y a percibir la renta, en el supuesto de que exista, durante el plazo contractual arrendaticio (en lo sucesivo, «derecho de propiedad residual»). Si la renta es muy reducida y el plazo muy largo, el derecho de propiedad residual tendrá poco valor.

18 El titular de un derecho de plena propiedad libre de cargas puede ceder sus derechos sobre un edificio a través de varias transacciones. En primer lugar, mediante el otorgamiento de un contrato de arrendamiento puede enajenar el derecho a ocupar la propiedad por un período limitado (por una contraprestación consistente en una renta, una prima, o una combinación de estos dos elementos). En segundo lugar, mediante la transmisión del derecho de propiedad residual, puede ceder el derecho a ocupar la propiedad al término del arrendamiento, con el derecho a percibir toda renta que deba pagarse en virtud del arrendamiento.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

19 Centralan es una filial al 100 % de Centralan Holdings Ltd, de cuyo capital social es titular único, a su vez, la University of Central Lancashire Higher Education Corporation (en lo sucesivo, «Universidad»). Centralan optó por la tributación con arreglo al artículo 13, parte C, letra b), de la Sexta Directiva.

20 Inhoco 546 Ltd (en lo sucesivo, «Inhoco») es, al igual que Centralan, una filial al 100 % de Centralan Holdings Ltd. Contrariamente a Centralan, Inhoco no ha optado por la tributación en virtud de dicha disposición.

21 En 1994 la Universidad, cuya posibilidad de deducir el IVA soportado se halla limitada, hizo construir un edificio conocido con el nombre de Harrington Building (en lo sucesivo, «edificio Harrington»).

22 El 14 de septiembre de 1994 Centralan compró el edificio Harrington a la Universidad, por la cantidad de 6.500.000 GBP más 1.370.500 GBP en concepto de IVA, y, a su vez lo arrendó a la Universidad por un período de 20 años y por una renta anual de 300.000 GBP más el IVA (en lo sucesivo, «arrendamiento de 20 años»). Esta operación permitió a Centralan deducir el IVA abonado al adquirir el edificio Harrington.

23 Con respecto a la Universidad, las transacciones referidas en el apartado anterior produjeron el efecto de sustituir el IVA no deducible que había sido pagado con ocasión de la construcción del edificio Harrington por el IVA no deducible derivado de las rentas pagadas durante todo el plazo arrendaticio de 20 años. Los Commissioners no se opusieron a esta sustitución.

24 Durante el tercer intervalo tras la adquisición del edificio Harrington, es decir, con posterioridad a la modificación de la VATA de 1994 mencionada en el apartado 15 de la presente sentencia, Centralan cedió la totalidad de sus derechos sobre dicho edificio, por lo que debía aplicarse el artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA.

25 Esta cesión se realizó mediante dos operaciones consecutivas.

26 La primera operación consistió en el otorgamiento, el 22 de noviembre de 1996, de un contrato de arrendamiento de 999 años (en lo sucesivo, «contrato de arrendamiento de 999 años»), sin perjuicio del arrendamiento de 20 años a favor de la Universidad, a Inhoco por la cantidad de 6.370.000 GBP y, de ser exigida, una renta de un importe insignificante.

27 Mediante la segunda operación, realizada el 25 de noviembre de 1996, se cedió el derecho de propiedad residual sobre el edificio Harrington a la Universidad por la cantidad de 1.000 GBP (en lo sucesivo, «transmisión del derecho de propiedad residual»).

28 El otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años constituyó un negocio exento ya que, aunque Centralan optó por la tributación del arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, es una persona jurídica vinculada a Inhoco en el sentido del anexo 10, artículo 2, apartado 3 A, de la VATA de 1994.

29 La transmisión del derecho de propiedad residual estaba sujeta al impuesto porque, a pesar de que la Universidad y Centralan son personas jurídicas vinculadas en el sentido de dicho anexo 10, con arreglo a los artículos 4, apartado 3, y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, el anexo 9, grupo 1, letra a), inciso ii), de la VATA de 1994 excluían la exención por la entrega de edificios construidos menos de tres años antes.

30 Teniendo en cuenta dichas operaciones, se plantea la cuestión del procedimiento para la regularización de la deducción del IVA soportado con motivo de la adquisición del edificio Harrington por Centralan, con arreglo al artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA. Los Commissioners alegaron que la entrega que debía tomarse en consideración era el arrendamiento de 999 años y que debía ignorarse la transmisión del derecho de propiedad residual porque era insignificante. Con carácter subsidiario, alegaron que debía procederse a un reparto entre la operación consistente en el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años y la relativa a la transmisión del derecho de propiedad residual, en función del valor respectivo de cada una de estas dos operaciones. En virtud de la primera interpretación, Centralan estaría obligada a pagar la cantidad de 796.250 GBP en concepto de IVA, mientras que, según la segunda interpretación, la cuota del IVA adeudada sería de 796.090 GBP.

31 Centralan rebatió este punto de vista ante el VAT and Duties Tribunal. Sostuvo que había cedido la totalidad de sus derechos sobre el edificio Harrington únicamente mediante la transmisión del derecho de propiedad residual, por lo que no adeudaba más de 943,93 GBP en concepto de IVA, en virtud del artículo 115 del Reglamento del IVA.

32 Rechazando la pretensión de Centralan y la primera de las interpretaciones de los Commissioners, el VAT and Duties Tribunal señaló que dicha sociedad había cedido la totalidad de sus derechos sobre el edificio Harrington mediante dos entregas, a saber, el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años y la transmisión del derecho de propiedad residual, respectivamente. Según dicho Tribunal, estas dos entregas se efectuaron durante el mismo intervalo y, además, estaban ineluctablemente vinculadas y predeterminadas, en el sentido de que era improbable que no se transmitiera el derecho de propiedad residual una vez otorgado el contrato de arrendamiento de 999 años.

33 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal decidió que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, necesariamente, el artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA deben interpretarse en el sentido de que implícitamente imponen un reparto en el caso de que se ceda la totalidad de los títulos de propiedad sobre un bien de inversión en dos etapas, que impliquen dos entregas, una exenta y la otra gravada. Sobre la base de tal razonamiento, decidió que Centralan estaba obligada al pago de la cantidad de 796.090 GBP en concepto de IVA.

34 Los Commissioners no recurrieron contra la desestimación de su interpretación de que debe ignorarse la transmisión del derecho de propiedad residual en la medida en que éste revista un carácter insignificante.

35 En estas circunstancias, para asegurarse de que el artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA se aplica correctamente a los hechos del litigio de que conoce en sede del recurso interpuesto por Centralan, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, acordó suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

36 Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si, con arreglo al artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, en circunstancias como las del asunto principal, debe considerarse que un bien de inversión inmobiliario, hasta la expiración del período de regularización a que se refiere dicha disposición, ha sido afectado a una actividad económica que se presume plenamente gravada o totalmente exenta, o si debe considerarse que pertenece a una actividad parcialmente gravada y parcialmente exenta en proporción a los valores respectivos de las dos operaciones de que ha sido objeto dicho bien, a saber, el otorgamiento de un contrato de arrendamiento de 999 años seguido, tres días más tarde, de la transmisión del derecho de propiedad residual.

37 De los motivos de la resolución de remisión se desprende que dicha cuestión se planteó con el fin de precisar el método según el cual debe efectuarse la regularización de la deducción del IVA soportado en circunstancias como las del asunto principal.

38 A este respecto, debe señalarse que, como resulta del apartado 32 de la presente sentencia, el VAT and Duties Tribunal señaló que las dos operaciones mencionadas en dicho apartado se hallaban ineluctablemente vinculadas y predeterminadas. En su resolución de remisión el órgano jurisdiccional nacional no puso en duda esta apreciación. En consecuencia, debe examinarse la cuestión planteada por dicho órgano jurisdiccional únicamente en el sentido de que contempla la situación en la que, como en el asunto principal, se han realizado dos operaciones indisociablemente vinculadas.

39 Para responder a la cuestión precisada de este modo, debe, por lo tanto, determinarse cuál de dichas operaciones debe tomarse en consideración para la aplicación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva o, en su caso, en qué medida debe tenerse en cuenta a tal fin cada una de las referidas operaciones.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

40 Según Centralan, el tratamiento en materia del IVA que se aplica a los bienes de inversión durante el resto del período de regularización a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva se presume ya «plenamente gravado», ya «totalmente exento», según que la entrega que implica en último lugar la pérdida para el sujeto pasivo de sus derechos sobre el bien de inversión de que se trate esté gravada o exenta. Señala que el apartado 3 de dicho artículo no proporciona base alguna que permita tomar en consideración varias operaciones a prorrata de su importancia respectiva, ya que esta última disposición es incompatible con la cesión progresiva de la totalidad del bien inmueble, o de la totalidad de los derechos sobre ese bien, en particular, cuando las distintas operaciones de cesión tengan por objeto derechos diferentes, cedidos a personas distintas en momentos distintos. Puntualiza que, además, el texto de dicha disposición no permite una interpretación que tome en consideración la importancia económica de la transacción en el caso de cesiones consecutivas a distintos operadores económicos y que ignore una operación debido a que el importe pertinente sea insignificante.

41 Por consiguiente, Centralan considera que, a efectos de la regularización, sólo debe tenerse en cuenta la transmisión del derecho de propiedad residual.

42 El Reino Unido alega que el objetivo de las normas sobre deductibilidad del IVA soportado, de las que forma parte el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, es determinar la proporción del IVA deducible de la manera más precisa posible, con el fin de reflejar la utilización de las aportaciones efectuadas con miras a realizar operaciones gravadas. A su juicio, debe interpretarse esta disposición en el sentido de que, cuando se entrega el bien de inversión mediante dos operaciones predeterminadas, una de las cuales está gravada y la otra está exenta, se presume que el sujeto pasivo utiliza el bien de inversión durante el resto del período de regularización en parte para actividades gravadas y en parte para actividades exentas, proporcionalmente a los valores relativos de las entregas gravadas y de las entregas exentas por medio de las cuales se haya vendido el bien de inversión.

43 Por consiguiente, según el Reino Unido, debe procederse a un reparto cuando la entrega de un bien en el sentido del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva se realiza mediante dos transacciones que se hallan predeterminadas, una de las cuales está gravada y la otra exenta. Señala que la interpretación que propugna Centralan daría lugar a que debiera considerarse que la cesión del edificio Harrington se halla totalmente gravada, aunque la transmisión del derecho de propiedad residual represente menos del 0,02 % del valor de dicho bien.

44 La Comisión de las Comunidades Europeas alega que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva contempla una transacción única que determina la situación fiscal del bien para el resto del período de la regularización. Recuerda que, de conformidad con el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Según la Comisión, es evidente que, en virtud del Derecho interno aplicable, el otorgamiento de un contrato de arrendamiento de 999 años no constituye una transmisión de propiedad ya que subsiste el derecho de propiedad residual. Afirma que, por consiguiente, el otorgamiento de tal contrato de arrendamiento no constituye, en sí mismo, la entrega de un bien de inversión a efectos de dicho artículo 20, apartado 3.

45 En consecuencia, al igual que Centralan, la Comisión sugiere que a efectos de la regularización sólo debe tenerse en cuenta la transmisión del derecho de propiedad residual.

46 En sus observaciones escritas la Comisión señaló igualmente que, si el Tribunal de Justicia considerara que el concepto de abuso de derecho puede aplicarse en un caso como el del asunto principal, habrá que añadir a la respuesta que debe darse al órgano jurisdiccional remitente que, cuando un sujeto pasivo o un grupo de sujetos pasivos vinculados entre sí realizan una o varias operaciones que no tienen justificación económica, sino que dan lugar a una situación artificial cuyo único objetivo consiste en crear las condiciones necesarias para la recuperación del IVA soportado, no deben tomarse en consideración tales operaciones.

47 No obstante, en la vista la Comisión reconoció, en relación con la posible aplicación del concepto de abuso de derecho, que no se había debatido este aspecto ante los órganos nacionales y que se había equivocado al suponer que, teniendo en cuenta el breve plazo transcurrido entre, por una parte, la construcción del edificio Harrington, así como su reventa con el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 20 años y, por otra, la realización de las dos operaciones controvertidas en el procedimiento principal, debía considerarse que todos estos elementos formaban conjuntamente un sistema preconcebido.

48 En esa misma vista el Reino Unido suscribió, con carácter subsidiario, la parte de las observaciones escritas de la Comisión relativas al concepto de abuso de derecho.

Respuesta del Tribunal de Justicia

Observaciones preliminares

49 Para responder a la cuestión planteada procede, en primer lugar, recordar el contexto en que se sitúa el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, es decir, el sistema de deducciones previsto en los artículos 17 a 20 de ésta, así como el objetivo perseguido por este sistema.

50 Según reiterada jurisprudencia, el derecho de deducción establecido en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

51 Como ha señalado reiteradamente el Tribunal de Justicia, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente 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 (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 15; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 34).

52 Del texto del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende que, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen necesariamente para sus operaciones gravadas (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, Rec. p. I-5547, apartado 24).

53 En lo que atañe a los bienes y servicios que utilice un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducir y operaciones que no conlleven tal derecho, conforme al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, sólo se admite la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a las operaciones gravadas. Esta prorrata debe calcularse según el procedimiento previsto en el artículo 19 de la citada Directiva (véanse, en tal sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartados 3 y 4, así como de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, apartado 24).

54 De lo anterior se deduce que el criterio determinante para la deductibilidad del IVA soportado es la utilización de los bienes o de los servicios de que se trate para las operaciones gravadas. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, sólo en la medida en que un bien se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas puede un sujeto pasivo deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las del IVA devengado o ingresado por dicho bien (sentencia de 4 de octubre de 1995,

Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 27). Por lo tanto, de la jurisprudencia se desprende que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15, y de 8 de junio de 2000, Schloßstraße, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 37).

55 En relación con los bienes de inversión, el artículo 20 de la Sexta Directiva establece un régimen especial de regularización. A este respecto, debe señalarse que, en el marco de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), el Tribunal de Justicia ha declarado que el régimen especial reservado a los bienes de inversión por esta última Directiva se explica y se justifica por la utilización duradera de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, apartados 12 y 13). Tales consideraciones se aplican *mutatis mutandis* al régimen especial de regularización de las deducciones relativas a los bienes de inversión previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva.

56 El artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva regula el caso concreto de la entrega de un bien de inversión antes del término del período de regularización. En tal caso, la regularización anual se sustituye por una única regularización, basada en la supuesta utilización del bien de inversión de que se trate por el período restante. Según dicha disposición, el carácter deducible del IVA soportado depende de si la entrega efectuada está o no sujeta a dicho impuesto.

57 De lo que precede se desprende que el objetivo de las normas de la Sexta Directiva en materia de regularización consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la

medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, en virtud de las normas referidas, la finalidad de dicha Directiva es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones sujetas a gravamen.

58 A la luz de estas consideraciones debe examinarse la aplicación de la regla de regularización establecida en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva a una situación como la del asunto principal.

Sobre la aplicación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva

59 A este respecto, debe determinarse previamente cuál o, en su caso, cuáles de las operaciones controvertidas en el asunto principal pueden constituir un caso de entrega «durante el período de regularización», a efectos del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva.

60 Procede recordar que, a tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, debe entenderse «por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

61 En la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente puntualizó que se había procedido a la venta del edificio Harrington mediante dos entregas. Ahora bien, Centralan alega que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva es incompatible con la cesión progresiva de la totalidad de un bien inmueble, mientras que la Comisión considera que el texto de dicha disposición contempla una transacción única. A este respecto, remitiéndose al Derecho interno que regula la propiedad, la Comisión alega que únicamente la transmisión del derecho de propiedad residual parece constituir la transmisión del derecho a disponer de dicho edificio con las facultades atribuida a su propietario.

62 No obstante, sin que haya lugar a pronunciarse sobre la procedencia de esta última afirmación, dado que el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho interno de los Estados miembros, procede señalar que del texto del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta 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 fuera la propietaria del bien (sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, apartado 32).

63 En este contexto, corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Shipping and Forwarding Enterprises Safe, antes citada, apartado 13).

64 En consecuencia, en el asunto principal, si el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que, en las circunstancias concretas del caso de autos, cada una de las dos operaciones estrechamente relacionadas que Centralan formalizó con Inhoco y la Universidad, respectivamente, transfirió a cada una de éstas el poder de disposición sobre el edificio Harrington con las facultades atribuidas a su propietario, podría considerarse que cada una de estas dos operaciones constituye una «entrega», en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, del artículo 20, apartado 3, de ésta.

65 No puede cuestionar esta interpretación la argumentación de la Comisión, según la cual, es difícil admitir que dos personas distintas, con derechos distintos sobre un bien, tengan cada una de ellas el poder de disposición sobre el mismo con las facultades atribuidas a un propietario.

66 En efecto, las diversas disposiciones de aplicación del concepto de copropiedad en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros pueden indicar que es posible que más de una persona ostente el derecho a disponer de un bien con las facultades atribuidas a su propietario. En consecuencia, no puede ponerse en duda la interpretación expuesta en el apartado 64 de la presente sentencia por el hecho de que inmediatamente después del otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años Centralan siguiera ostentando el derecho de propiedad residual, ni por el hecho de que el otorgamiento de dicho contrato implicara una carga sobre el derecho de plena propiedad, de forma que sólo podía cederse el derecho de propiedad residual y no el derecho de plena propiedad libre de cargas.

67 De lo que precede se desprende que, en el asunto principal, tanto la primera operación, consistente en el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años, como la segunda operación, consistente en la transmisión del derecho de propiedad residual, pueden constituir una «entrega», en el sentido de la Sexta Directiva.

68 En el supuesto de que cada una de dichas operaciones constituya una entrega, debe determinarse cuál de ellas debería haberse tenido en cuenta a efectos de la regularización prevista en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva o, en su caso, en qué medida cada una de ellas debería haberse tenido en cuenta a tal fin.

69 A este respecto, como señaló el órgano jurisdiccional remitente, pueden tomarse en consideración, según el caso:

— la operación por la cual Centralan renunció definitivamente al derecho que ostentaba sobre el edificio Harrington, a saber, la transmisión del derecho de propiedad residual, que es una operación gravada;

— la operación más importante desde el punto de vista económico, es decir, el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años, que es una operación exenta, o,

— las dos operaciones conjuntamente.

70 En virtud del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, en caso de entrega durante el período de regularización, se considera que un bien de inversión sigue afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta el término del período de la regularización. Se presume que esta actividad económica está plenamente gravada en el supuesto de que la entrega del bien de que se trate esté gravada y se presume totalmente exenta en el supuesto de que la entrega de ese bien esté exenta.

71 Basándose en el hecho de que el texto de dicha disposición parece limitarse a contemplar la situación en la que el «caso de entrega durante el período de regularización» consista en una sola entrega, Centralan señala que el edificio Harrington sólo salió totalmente de su patrimonio cuando se cedió el derecho de propiedad residual. Alega que sólo en la fecha de esta cesión procedió efectuar la regularización de la deducción.

72 No obstante, no puede deducirse del texto del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva que, en una situación en la que el «caso de entrega» consista en dos operaciones estrecha e ineluctablemente vinculadas, pudiendo considerarse que cada una de éstas aisladamente es una entrega, deba tomarse en consideración una sola de tales operaciones a efectos de la regularización prevista en dicha disposición.

73 Como se deduce de los apartados 50 a 57 de la presente sentencia, el objetivo del sistema de deducciones y de regularizaciones previsto en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva consiste en establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para operaciones gravadas.

74 Pues bien, debe señalarse que, en las circunstancias específicas del asunto principal, la consideración de cada una de las dos entregas proporcionalmente a sus valores respectivos puede alcanzar dicho objetivo de la manera más satisfactoria. En efecto, la regularización de la deducción del IVA soportado refleja con mayor fidelidad la utilización que se presume gravada o exenta del edificio Harrington, ya que se ha efectuado el reparto en función de dichos valores.

75 En cambio, en circunstancias como las del asunto principal, la mera consideración de la última operación realizada no alcanzaría dicho objetivo, dado que equivaldría a ignorar totalmente que el bien de inversión de que se tratara también fue entregado con motivo de una operación exenta.

76 En cuanto a la consideración de la operación más importante desde el punto de vista económico, tampoco alcanzaría el objetivo perseguido, ya que equivaldría a omitir que el bien igualmente fue objeto de una entrega con motivo de una operación gravada. Esta última solución podría entrañar resultados tanto más incoherentes cuanto mayor fuera la proximidad entre sí de los valores respectivos de las dos entregas consecutivas.

77 No puede cuestionar esta interpretación el hecho de que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva no establezca expresamente un mecanismo de reparto, mientras que otras disposiciones de dicha Directiva, en particular, su artículo 17,

apartado 5, prevén expresamente tal mecanismo. En efecto, las normas de regularización relativas a los bienes de inversión, entre las que se encuentra el artículo 20, apartado 3, deben interpretarse a la luz de su objetivo, que es garantizar que las deducciones del impuesto soportado sean fiel reflejo de la utilización de las aportaciones de carácter duradero a los efectos de las operaciones gravadas.

78 Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia corrobora tal interpretación. Así, el Tribunal ha declarado que se imponía un planteamiento proporcional incluso en las circunstancias en que el texto de la disposición pertinente de la Sexta Directiva no lo previera expresamente (sentencias Armbrecht, antes citada, apartados 29 y 32, así como de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 38).

79 No obstante, Centralan y la Comisión ponen de manifiesto las dificultades prácticas que, a su juicio, pueden resultar de la consideración de dos entregas a efectos de la aplicación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva. Al respecto señalan, en particular, el supuesto en el que tengan lugar dos entregas durante intervalos distintos.

80 Ahora bien, sin que sea necesario en el caso de autos examinar tal supuesto, dado su carácter hipotético, baste observar que, si bien es cierto que la consideración de más de una entrega que se produzca durante el período de regularización puede plantear algunas dificultades prácticas, no entraña, sin embargo, ninguna dificultad insuperable que pueda afectar a la aplicación del régimen del IVA. En efecto, como señaló la Abogado General en los puntos 56 y 58 de sus conclusiones, en tal caso, se podría, por ejemplo, considerar la posibilidad de procurar que, con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, se regularizara la parte de la deducción inicial relativa al derecho de propiedad que permanece en el patrimonio del sujeto pasivo hasta la cesión de este derecho o hasta el término del período de la regularización, según el caso.

81 Por último, habida cuenta de que, en circunstancias como las del asunto principal, en el caso de que el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión, mencionada en el apartado 64 de la presente sentencia, de que cada una de las dos operaciones ha transferido el poder de disposición sobre el bien de inversión de que se trata con las facultades atribuidas a su propietario, la regularización prevista en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva debe efectuarse teniendo en cuenta las dos entregas controvertidas en proporción a sus valores respectivos, sin que proceda examinar la cuestión de la posible aplicación del principio del abuso de derecho en tales circunstancias.

82 En este orden de cosas, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando se ha otorgado un contrato de arrendamiento de 999 años sobre un bien de inversión a favor de una persona contra el pago de una prima considerable y se ha cedido el derecho de propiedad residual relativo a este bien tres días más tarde a otra persona por un precio mucho menor, siendo así que estas dos operaciones:

— se hallan indisociablemente vinculadas y

— consisten en una primera operación exenta y en una segunda operación gravada,

y si

— por haberse transferido el poder de disposición sobre dicho bien de inversión con las facultades atribuidas a su propietario, tales operaciones constituyen entregas en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva,

se considera que, hasta la expiración del período de regularización, el bien de que se trata ha estado afectado a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta, según la proporción de los valores respectivos de ambas operaciones.

Costas

83 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se ha otorgado un contrato de arrendamiento de 999 años sobre un bien de inversión a favor de una persona contra el pago de una prima considerable y se ha cedido el derecho

de propiedad residual («freehold reversion») relativo a este bien tres días más tarde a otra persona por un precio mucho menor, siendo así que estas dos operaciones

— **se hallan indisociablemente vinculadas y**

— **consisten en una primera operación exenta y una segunda operación gravada,**

y si

— **por haberse transferido el poder de disposición sobre dicho bien de inversión con las facultades atribuidas a su propietario, tales operaciones constituyen entregas en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva,**

se considera que, hasta la expiración del período de regularización, el bien de que se trata ha estado afectado a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta, según la proporción de los valores respectivos de ambas operaciones.

Firmas.