SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 15 de diciembre de 1993 *

En el asunto C-63/92,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Lubbock Fine & Co.

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de las letras b) y g) del punto B del artículo 13 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; J.C. Moitinho de Almeida, M. Diez de Velasco y D.A.O. Edward, Presidentes de Sala; C.N. Kakouris, R. Joliet, F. Grévisse, M. Zuleeg y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Darmon;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

* Lengua de procedimiento: inglés.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Lubbock Fine & Co., por el Sr. David Goy, QC;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, y por el Sr. A. W. H. Charles, Barrister;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Fokionas P. Georgakopoulos, miembro del Consejo Jurídico del Estado, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Thomas F. Cusak, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de Lubbock Fine & Co.; del Gobierno del Reino Unido; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor, en calidad de Agente; del Gobierno helénico, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, expuestas en la vista de 28 de abril de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de junio de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resoluciones de 30 de julio de 1991 y de 26 de febrero de 1992, recibidas en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 1992, el Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de las letras b) y g) del punto B del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre una empresa de expertos contables, Lubbock Fine & Co. (en lo sucesivo, «Lubbock Fine»), y los Commissioners of Customs & Excise (Administración de Impuestos Indirectos, en lo sucesivo, «Administración Tributaria»), a propósito de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de una indemnización percibida por Lubbock Fine con motivo de la resolución anticipada de un contrato de arrendamiento. En 1971, Lubbock Fine tomó en arriendo, por un plazo de 25 años y un trimestre, un inmueble perteneciente a Esso Pension Trust Ltd. Con posterioridad, la propiedad de dicho edificio fue transmitida a Guildhall Properties Ltd. En 1990, Guildhall Properties Ltd y Lubbock Fine celebraron un acuerdo con arreglo al cual Lubbock Fine renunció, a partir del 1 de junio de dicho año, al período de arrendamiento restante y restituyó los locales a Guildhall Properties Ltd. A cambio, esta última le pagó una indemnización de 850.000 UKL.

3 La Administración Tributaria consideró que la legislación británica, en el presente caso, la Value Added Tax Act de 1983, en su versión modificada por la Finance Act de 1989, obligaba a someter dicha indemnización al IVA y reclamó, por este concepto, a Lubbock Fine la suma de 110.869,56 UKL. A este respecto, la Value Added Tax Act de 1983, en su versión modificada, declara exenta del IVA, en el apartado 1 del Grupo 1 del Anexo 6, «la concesión de todo título o derecho sobre bienes inmuebles o de toda autorización para ocupar bienes inmuebles [...]». De esta disposición, interpretada en relación con una nota a pie de página, se desprende que en el Reino Unido el arrendamiento, el subarriendo y la cesión de arrendamientos de inmuebles son, en principio, operaciones exentas. Por el contrario, está excluida de dicha exención la renuncia a un arrendamiento efectuada en favor de la persona de la que recibió sus derechos el arrendatario.

4 En apoyo de un recurso ante el Value Added Tax Tribunal, Lubbock Fine alegó que la disposición que excluía la renuncia del ámbito de aplicación de la exención era contraria al punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva.

5 Dicho artículo dispone:

«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 a otros supuestos; [léase: "Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación de esta exención otros supuestos;"]

[...]

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;

[...]»

6 El apartado 3 del artículo 4 de la misma Directiva prevé:

«Los Estados miembros estarán facultados para considerar [...] como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [...] en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan [...]

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo [...]»

7 Por considerar que la tributación de la indemnización pagada a Lubbock Fine dependía de la interpretación que hubiera de hacerse del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, el Value Added Tax Tribunal decidió plantear al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales, cuyo tenor es el siguiente:

«1) La resolución de un contrato de arrendamiento de un inmueble, a cambio de una compensación pagada por el propietario al arrendatario, ¿constituye una entrega en el sentido de la expresión "el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles" que figura en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede un Estado miembro excluir dicha resolución de la exención y, en consecuencia, gravarla, con arreglo a la última frase de la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, a saber, que "los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos" [léase: "Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación de esta exención otros supuestos."]?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, la resolución de un contrato de arrendamiento de edificios o de partes de los mismos, a cambio del pago de una suma por el propietario al arrendatario, ¿constituye una entrega en el sentido de la expresión "entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra b) del apartado 3 del artículo 4", que figura en la letra g) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva?»

Sobre el concepto de «alquiler de bienes inmuebles»

8 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión pide esencialmente que se dilucide si el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a quien le hubiere cedido los derechos de que es titular, a cambio de una indemnización, está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» empleado en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva para describir una operación exenta.

9 A este respecto, en la medida en que una operación determinada, como el alquiler de un bien inmueble, que se gravaría en función de las rentas pagadas, está comprendida en el ámbito de una exención prevista en la Sexta Directiva, debe considerarse que está asimismo incluida en el ámbito de dicha exención una modificación de dicho contrato, como una resolución de mutuo acuerdo a cambio de una indemnización.

10 Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional nacional que el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a

quien le hubiere cedido los derechos de que es titular está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» empleado en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva para describir una operación exenta.

Sobre la facultad de gravar determinadas operaciones en principio exentas

11 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión pide que se dilucide, fundamentalmente, si la letra b) del punto B del artículo 13, que permite a los Estados miembros excluir otros supuestos del ámbito de aplicación de la exención establecida para el alquiler de bienes inmuebles, les faculta para gravar la indemnización pagada por una de las partes a la otra con motivo de la resolución de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento, cuando las rentas pagadas en cumplimiento de dicho contrato estuvieron exentas del IVA.

12 A este respecto, procede destacar que el punto B del artículo 13 permite a los Estados miembros excluir del ámbito de aplicación de la exención y, por tanto, someter al impuesto, determinados tipos de arrendamientos. En cambio, no puede considerarse que permita someter al IVA una operación que pone fin a un contrato, desde el momento en que la celebración de dicho contrato, por su parte, está obligatoriamente exenta. En efecto, no puede fraccionarse el régimen de un mismo contrato de arrendamiento.

13 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros excluir otros supuestos del ámbito de aplicación de la exención establecida para el alquiler de bienes inmuebles, no les faculta para gravar la indemnización pagada por una de las partes a la otra con motivo de la resolución de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento, cuando las rentas pagadas en cumplimiento del mismo estuvieron exentas del IVA.

Sobre el concepto de «entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten»

14 Al haber planteado el órgano jurisdiccional de remisión la tercera cuestión únicamente para el caso de que la indemnización pagada por una de las partes a la otra como consecuencia de la resolución anticipada de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento no pudiera acogerse a la exención prevista en favor del «alquiler de bienes inmuebles», no procede responder a dicha cuestión.

Costas

15 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, helénico y británico, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre mediante resoluciones de 30 de julio de 1991 y de 26 de febrero de 1992, declara:

1) **El hecho de que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a quien le hubiere cedido los derechos de que es titular está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» empleado, para describir una operación exenta, en la letra b) del punto B del artículo 13 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.**

2) **La letra b) del punto B del artículo 13 de la Directiva 77/388, que permite a los Estados miembros excluir otros supuestos del ámbito de aplicación de la**

exención establecida para el alquiler de bienes inmuebles, no les faculta para gravar la indemnización pagada por una de las partes a la otra con motivo de la resolución de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento, cuando las rentas pagadas en cumplimiento del mismo estuvieron exentas del IVA.

Due Moitinho de Almeida Diez de Velasco Edward

Kakouris Joliet Grévisse Zuleeg Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de diciembre de 1993.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente

O. Due