

Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-451/06

Gabriele Walderdorff

contra

Finanzamt Waldviertel

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 13, parte B, letra b) — Exención — Operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles — Arrendamiento de un derecho de pesca»

Conclusiones de la Abogada General Sra. E. Sharpston, presentadas el 18 de julio de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 6 de diciembre de 2007

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva — Exención del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte B, letra b)]

El artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que la concesión a título oneroso del derecho a practicar la pesca otorgada por el propietario de las aguas sobre las que se concede el derecho y por el titular del derecho de pesca en aguas de dominio público, mediante un contrato de arrendamiento celebrado por un plazo de diez años, no constituye un alquiler ni un arrendamiento de bienes inmuebles, en la medida en que esta concesión no confiera el derecho a ocupar el bien inmueble de que se trata, ni a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho.

(véanse el apartado 23 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 6 de diciembre de 2007(*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra b) – Exención – Operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Arrendamiento de un derecho de pesca»

En el asunto C-451/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria), mediante resolución de 24 de octubre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre de 2006, en el procedimiento entre

Gabriele Walderdorff

y

Finanzamt Waldviertel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Löhmus (Ponente), J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de julio de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Sra. Walderdorff y el Finanzamt Waldviertel (en lo sucesivo, «Finanzamt»), acerca de la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), de unas operaciones de arrendamiento de un derecho de pesca.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, establece que estarán 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 A tenor del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;
2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
4. los alquileres de cajas de seguridad.

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

[...]»

Normativa nacional

5 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994, BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG»), están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el interior del país en el marco de su empresa.

6 A tenor del artículo 6, apartado 1, punto 16, de la UStG están exentos:

«el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, de derechos a los que se aplican las disposiciones de Derecho civil en materia de bienes inmuebles y de prerrogativas públicas referidas a los usos del suelo; se considerará arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles la cesión del uso de oficinas y otros locales en virtud de contratos de uso y disfrute. También está exento el autoconsumo. No disfrutarán de exención:

- el arrendamiento (cesión del uso) de bienes inmuebles para operaciones de alojamiento, con excepción del autoconsumo;
- el arrendamiento y alquiler de maquinaria y otras herramientas, cualquiera que sea su naturaleza, que formen parte de una superficie de explotación, aun cuando constituyan elementos esenciales de un inmueble;
- el alojamiento en locales destinados a vivienda o en dormitorios habilitados a tal fin;
- el arrendamiento (cesión del uso) de espacios o plazas para el estacionamiento de vehículos de todo tipo;
- el arrendamiento (cesión del uso) de terrenos acondicionados para acampar.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 La Sra. Walderdorff dirige una explotación agrícola y forestal en Austria. Las operaciones que realiza la interesada en el marco de su actividad económica están sujetas al régimen general del IVA.

8 El 21 de noviembre de 1995, la Sra. Walderdorff celebró un contrato por un plazo de diez años con el Sportfischereiverein Zwettl (club de pesca deportiva de Zwettl; en lo sucesivo, «club de pesca»). Conforme a este contrato, el club de pesca obtenía, a cambio de una contraprestación económica, el derecho a pescar, por una parte, en dos estanques situados en la explotación de la Sra. Walderdorff, sobre los que ésta dispone de un derecho de pesca en su calidad de propietaria y, por otra parte, en una zona de pesca perteneciente al dominio público sobre la que la Sra. Walderdorff dispone de un derecho de pesca inscrito en el catastro (zona «Zwettl I/3»). Dicho contrato de arrendamiento se celebró por el período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 2005. La Sra. Walderdorff no pagó el IVA correspondiente a estas operaciones de arrendamiento. Este impuesto tampoco fue facturado al arrendatario.

9 A raíz de una inspección fiscal correspondiente a los ejercicios 1998 a 2000, el Finanzamt constató que estas operaciones de arrendamiento debían estar sujetas al IVA al tipo normal, en la medida en que los ingresos obtenidos por el arrendamiento de que se trata no se percibían con ocasión de un derecho real inmobiliario exento en virtud de la UStG. En efecto, según el Finanzamt, el derecho de pesca constituía un derecho independiente del suelo.

10 En este contexto, el 24 de marzo de 2003, el Finanzamt giró a la Sra. Walderdorff unas liquidaciones del IVA correspondiente a estos ejercicios, en las que incluyó, entre las operaciones sujetas al tipo normal del 20 %, el arrendamiento del derecho de pesca. Mediante escrito de 24 de abril de 2003, la Sra. Walderdorff presentó una reclamación contra estas liquidaciones, en la que solicitó la exención de las operaciones de arrendamiento del derecho de pesca sobre la base del artículo 6, apartado 1, punto 16, de la UStG.

11 El Finanzamt desestimó esta reclamación y, a solicitud de la Sra. Walderdorff, remitió el asunto al Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 El litigio del que conoce este órgano jurisdiccional se refiere a si los pagos realizados en virtud del contrato celebrado entre la Sra. Walderdorff y el club de pesca deben gravarse al tipo normal del IVA conforme al régimen general o si se les aplica la exención prevista en el artículo 6, apartado 1, punto 16, de la UStG .

13 En estas circunstancias, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión 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 plazo de diez años

– por el propietario del bien inmueble en que se encuentran las aguas sobre las que se concede el derecho,

– por el titular del derecho de pesca en aguas de dominio público,

constituye un “alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles”?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 Mediante la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la concesión a título oneroso del derecho a practicar la pesca otorgada, en determinadas aguas, por el propietario de éstas y, en aguas pertenecientes al dominio público, por el titular del derecho de pesca, mediante un contrato de arrendamiento celebrado por un plazo de diez años, constituye un «alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles» en el sentido de esta disposición.

15 Con carácter preliminar, es necesario constatar que el contrato celebrado entre la Sra. Walderdorff y el club de pesca se refiere a la concesión de un derecho a pescar en unas aguas. Por lo tanto, las operaciones de arrendamiento en virtud de dicho contrato están, en principio, sujetas al IVA conforme a la Sexta Directiva. Queda por determinar si entran en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

16 En necesario recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad (véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C?358/97, Rec. p. I?6301, apartado 51; de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C?315/00, Rec. p. I?563, apartado 25; de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis, C?275/01, Rec. p. I?5965, apartado 22; de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C?284/03, Rec. p. I?11237, apartado 16; de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Rec. p. I?1527, apartado 27, y de 19 de abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, Rec. p. I?0000, apartado 15).

17 A falta de una definición de los conceptos de «alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles» en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, 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, a cambio de una retribución y por un plazo pactado, a ocupar este inmueble y a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartados 52 a 57; «Goed Wonen», antes citada, apartado 55; de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C?409/98, Rec. p. I?7175, apartado 31; de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, Rec. p. I?7257, apartado 21; Sinclair Collis, antes citada, apartado 25; Temco Europe, antes citada, apartado 19, y Fonden Marselisborg Lystbådehavn, antes citada, apartado 30).

18 Según la jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, incluidos los conceptos de «alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles», 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 (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartados 52 y 55; de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Rec. p. I?493, apartado 25; Sinclair Collis, antes citada, apartado 23; Temco Europe, antes citada, apartado 17, y Fonden Marselisborg Lystbådehavn, antes citada, apartado 29).

19 En el asunto principal, ha quedado acreditado que la Sra. Walderdorff celebró un contrato de concesión del derecho a practicar la pesca en varias superficies de agua por un plazo de diez años a cambio de una retribución. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que una superficie total o parcialmente sumergida puede calificarse de bien inmueble que puede ser objeto de alquiler o arrendamiento (véase, en este sentido, la sentencia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, antes citada, apartado 34, y de 7 de septiembre de 2006, Heger, C-166/05, Rec. p. I-7749, apartado 20).

20 Tal como señaló, con razón, la Abogado General, en el punto 23 de sus conclusiones, es necesario que se reúnan todos los elementos de la definición del alquiler o del arrendamiento de bienes inmuebles, recordados en el apartado 17 de la presente sentencia. Sucede así, concretamente, con el elemento según el cual el alquiler o el arrendamiento de un bien inmueble debe conferir el derecho a ocupar dicho bien y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho. Pues bien, éste no es el caso en las circunstancias del litigio principal.

21 Resulta de la resolución de remisión que, en virtud del contrato celebrado entre la Sra. Walderdorff y el club de pesca, éste dispone únicamente del derecho a practicar la pesca en las aguas de que se trata. Resulta también del expediente presentado al Tribunal de Justicia que los términos del contrato de arrendamiento establecen que la Sra. Walderdorff se reserva el derecho a pescar en estas aguas y a autorizar cada día a un invitado a pescar en ellas. Así, en virtud del contrato en cuestión, el club de pesca no dispone de un derecho de exclusión respecto de las aguas propiedad de la Sra. Walderdorff ni respecto de las aguas que pertenecen al dominio público sobre las que ésta dispone de un derecho de pesca inscrito en el catastro.

22 Por consiguiente, sin que sea necesario pronunciarse sobre si un contrato de concesión del derecho a practicar la pesca como el que es objeto del asunto principal se refiere a un bien inmueble, procede constatar que en el caso de autos falta uno de los elementos de la definición de los conceptos comunitarios de alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles utilizados en el marco del régimen comunitario del IVA, en la medida en que el contrato de concesión controvertido en el asunto principal no confiere al club de pesca el derecho a ocupar el bien inmueble de que se trata ni a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho.

23 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la concesión a título oneroso del derecho a practicar la pesca otorgada por el propietario de las aguas sobre las que se concede el derecho y por el titular del derecho de pesca en aguas de dominio público, mediante un contrato de arrendamiento celebrado por un plazo de diez años, no constituye un alquiler ni un arrendamiento de bienes inmuebles, en la medida en que esta concesión no confiera el derecho a ocupar el bien inmueble de que se trata, ni a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho.

Costas

24 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, 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 del litigio principal, 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 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, debe interpretarse en el sentido

de que la concesión a título oneroso del derecho a practicar la pesca otorgada por el propietario de las aguas sobre las que se concede el derecho y por el titular del derecho de pesca en aguas de dominio público, mediante un contrato de arrendamiento celebrado por un plazo de diez años, no constituye un alquiler ni un arrendamiento de bienes inmuebles, en la medida en que esta concesión no confiera el derecho a ocupar el bien inmueble de que se trata, ni a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.