

LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES EN EL IVA: EL ARTICULO 13.B.b) DE LA SEXTA DIRECTIVA Y EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

Por RAMON FALCON Y TELLA (*)

SUMARIO

I. LA CONFIGURACIÓN DEL ARRENDAMIENTO COMO «ACTIVIDAD ECONÓMICA» EN LA SEXTA DIRECTIVA Y LA ACENTUACIÓN DEL ASPECTO OBJETIVO EN LA LEY ESPAÑOLA.—II. EL CARÁCTER INCONDICIONADO Y PRECISO DE LA EXENCIÓN RELATIVA AL ARRENDAMIENTO Y ALQUILER DE BIENES INMUEBLES: ALGUNOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 13.B) DE LA SEXTA DIRECTIVA.—III. LA FACULTAD DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE ESTABLECER EXCLUSIONES SUPLEMENTARIAS A LA REGLA GENERAL DE EXENCIÓN.—IV. ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES SOMETIDOS A GRAVAMEN EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL EN VIRTUD DE LA REGLA GENERAL DE SUJECCIÓN Y ARRENDAMIENTOS SUJETOS EN VIRTUD DE DECLARACIÓN NORMATIVA EXPRESA: TRASCENDENCIA DE ESTA DISTINCIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO.—V. LA DISTINCIÓN ENTRE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y HECHO IMPONIBLE Y SUS CONSECUENCIAS RESPECTO AL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE LOS INMUEBLES ARRENDADOS: LA SENTENCIA «ROMPELMAN».

(*) Catedrático de Derecho financiero y tributario. Universidad de Córdoba.

I. LA CONFIGURACIÓN DEL ARRENDAMIENTO COMO «ACTIVIDAD ECONÓMICA» EN LA SEXTA DIRECTIVA Y LA ACENTUACIÓN DEL ASPECTO OBJETIVO EN LA LEY ESPAÑOLA

La inclusión de los arrendamientos en el ámbito del IVA resulta con claridad de los artículos 4, 5, 6, 9 y 13 de la Sexta Directiva (1). el primero de estos preceptos establece en su número segundo *in fine* que «en especial será considerada como actividad económica —expresión ésta equivalente al concepto de *actividad empresarial o profesional*, utilizado por la ley española (2)— la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos que tengan carácter de permanencia».

El artículo 5.4.b), por parte, dispone que tendrán la consideración de entregas de bienes «la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto periodo de tiempo, o la venta a plazos de bienes, cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último encumbramiento como máximo» (3).

(1) Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE, 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 L 145, pág. 1).

(2) Véase artículo 4 de la ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 9 de agosto).

(3) En virtud de este precepto se consideran entregas de bienes los arrendamientos-venta, así como «los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes» (art. 6.2.7.º de la ley del IVA). El tributo se devenga en estos supuestos cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente o cuando sea firme la cláusula de transferencia de la propiedad, mientras que en los restantes arrendamientos (incluidos los arrendamientos con opción de compra hasta el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción) el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprende cada percepción (arts. 10.2 de la Sexta Directiva y 14.1.1.º y 6.º de la ley española).

Se trata de un criterio inusual en el ámbito jurídico (A. MENÉNDEZ MORENO: «Arrendamientos de bienes y propiedad inmaterial», en R. CALVO y otros: *El IVA en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, págs. 286 y ss.) que se justifica por razones antielusorias (Fr. CLAVIJO, en AA.VV.: *Curso de Derecho Tributario (parte especial)*,

Del artículo 6.1 se deduce que los restantes arrendamientos —los que no puedan equipararse a una entrega— tienen la consideración de prestaciones de servicios. El artículo 9.2.a) localiza el hecho imponible, en estos casos, en el lugar donde radique el inmueble (4).

Finalmente, el artículo 13, en su apartado B.b), declara exento, salvo algunas excepciones, «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles», de lo que *a contrario sensu* se deduce que los arrendamientos, en principio, están incluidos en el ámbito material del presupuesto objetivo del tributo. Ahora bien, ello no quiere decir que los arrendamientos necesariamente hayan de quedar sujetos al impuesto. Aparte de la regla general de exención que acaba de mencionarse, cuando se trata de inmuebles, de la que nos ocuparemos más detenidamente en los epígrafes sucesivos, hay que tener en cuenta que la Sexta Directiva sólo obliga a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional (5) que actúe en cuanto tal, lo que supone habitualidad (6).

Pons, Madrid, 5.ª ed., 1988, pág. 584), ya que jurídicamente no existe transmisión del poder de disposición ni, por supuesto, de la propiedad hasta que se satisface el último canon arrendaticio en el arrendamiento-venta o se ejercita la opción de compra.

A este respecto, conviene señalar que, como indica la STJ de 4 de diciembre de 1990 (asunto C-186/89, W. M. van Tiem), el concepto de «explotación» —utilizado en el artículo 4.2 de la Sexta Directiva— debe interpretarse en foma amplia, prescindiendo de las categorías que sean procedentes conforme a otras ramas del ordenamiento distintas de la tributaria. Y lo mismo ocurre con el concepto de entrega de bienes (art. 5 de la Sexta Directiva), que según la STJ de 8 de febrero de 1990 (asunto C-320/88, SAFE) no se remite a las distintas formas de transmisión de la propiedad previstas en el Derecho interno de cada Estado, sino que se trata de un concepto propio del ordenamiento comunitario, que abarca todos los supuestos en que se transmite «la facultad de disponer *como* un propietario».

(4) Si se trata de una entrega de bienes no existe en la Directiva ninguna norma especial relativa a los inmuebles, por lo que habrá que acudir al criterio general que para los bienes que «no hayan de ser expdidos o transportados» establece el artículo 8.1.a): «el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega»; es decir, como en las prestaciones de servicios, el lugar donde radique el inmueble.

(5) El concepto de «empresario o profesional» se recoge en el artículo 4 de la Sexta Directiva, bajo la incorrecta rúbrica de «sujeto pasivo» (assujetti). Pero este precepto no se refiere a los sujetos pasivos en sentido técnico (quienes ocupan una posición deudora en la obligación tributaria), sino al elemento subjetivo del hecho imponible, es decir a quienes realizan de forma habitual una actividad económica (empresarial o profesional en la terminología de la ley española). El sujeto pasivo

El legislador español sigue las pautas de la Sexta Directiva, como no podía ser de otra manera, pero con una sutil diferencia: esta última, como acabamos de ver, obliga a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas que realicen una actividad económica, es decir los arrendamientos efectuados por empresarios o profesionales; la ley española, en cambio, grava todas las operaciones que impliquen la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo —esto es, la totalidad de las operaciones de arrendamiento, con independencia de quien las realice—, *cargando así el acento de la definición en la actividad, más que en el sujeto, que pasa automáticamente a considerarse empresario o profesional* (7).

El centro de gravedad del tributo se desplaza, de esta forma, desde los empresarios o profesionales a las actividades empresariales o profesionales, con lo que el impuesto gana en potencia expansiva. La filosofía del tributo sufre con ello una significativa matización, ya que en lugar de gravar a los empresarios o profesionales, por las operaciones que realicen (siempre que actúen en cuanto tales, claro está), se gravan las actividades que se califican como empresariales o profesionales, cualquiera que sea la persona que las realice (8).

Este cambio de acento en la definición del hecho imponible no vulnera necesariamente la Sexta Directiva, ya que según el artículo 4.3 de ésta los Estados miembros «*estarán facultados para con-*

propriamente dicho se regula en el artículo 21 bajo la rúbrica «deudores del impuesto frente al Tesoro público».

Obsérvese que, aún reconociendo la trascendencia del elemento subjetivo para la determinación del sujeto pasivo, ambos conceptos no deben confundirse, pues para ser sujeto pasivo no basta tener la consideración de empresario o profesional, sino que es necesario realizar además el hecho imponible (entregas de bienes o prestaciones de servicios), aparte de que en algunos supuestos no es sujeto pasivo el empresario o profesional que realiza la entrega o presta el servicio sino el destinatario de la operación (arts. 21.1.b, de la Sexta Directiva, y 15.1.2.º de la ley española).

(6) Así se deduce *a contrario sensu* del artículo 4.3 de la Sexta directiva, que simplemente *faculta* para considerar también empresarios o profesionales a quienes realicen ocasionalmente una actividad económica. Y se establece expresamente en el artículo 4.2.1.º de la ley española.

(7) J. J. FERREIRO LAPATZA: «Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas comunitarias», *REDF*, núm. 49, 1986, págs. 5 y ss.

(8) J. J. FERREIRO LAPATZA: *Op. cit.*, pág. 7.

siderar también como sujeto pasivo a quien efectúe a título ocasional una operación relacionada con las actividades (económicas)» (9). Pero expresa una voluntad clara del legislador español de apurar al máximo las posibilidades de gravamen que ofrece la normativa comunitaria, que en materia de arrendamiento de bienes inmuebles se lleva hasta el punto de desconocer las normas de exención contenidas en la Directiva, lo cual si excede los márgenes permitidos a los Estados miembros.

II. EL CARÁCTER INCONDICIONADO Y PRECISO DE LA EXENCIÓN RELATIVA AL ARRENDAMIENTO Y ALQUILER DE BIENES INMUEBLES: ALGUNOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 13.B) DE LA SEXTA DIRECTIVA

El artículo 13.B) de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a eximir «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: ... b) El arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles con la excepción de: 1. Las operaciones de alojamiento, tal como se definen 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».

Aparte de estos supuestos concretos de excepción a la regla general de exención, el propio artículo 13.B.b), en su último párrafo, faculta a los Estados miembros para establecer supuestos adicionales

(9) El artículo 4.4 de la ley española utiliza sin titubeos esta posibilidad, disponiendo que *se considera en todo caso* empresario o profesional a quien realice una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, lo que desvirtúa —en estos casos— el concepto de empresario o profesional contenido en el artículo 4.2.1.º de la ley.

de exclusión de la exención; y el apartado C) del citado precepto permite a los Estados «conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación: ... a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles» (10).

Como puede observarse, la exención se configura en términos muy amplios —el arrendamiento y alquiler de todo tipo de inmuebles—, pero se permite a los Estados miembros un cierto margen de maniobra al dictar las normas internas de ejecución, ya que éstos pueden, en primer lugar, establecer condiciones tendentes a asegurar la correcta aplicación de la norma y evitar fraudes o abusos, en segundo lugar, añadir supuestos adicionales de exclusión de la exención establecida como regla general, y en tercer lugar, convertir la exención en opcional para el sujeto pasivo.

El margen de maniobra de que disponen los Estados miembros en estos tres puntos podría llevar a pensar que el artículo 13.B.b) de la Directiva no contiene una norma incondicionada y suficientemente precisa, y que por tanto no está dotada de eficacia directa. Sin embargo, el examen de la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA obliga a descartar esta conclusión, al menos por lo que se refiere al primero y último de los puntos mencionados.

En efecto, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 19 de enero de 1982 (11) —de la que arranca toda la doctrina sobre la

(10) Al amparo de esta norma el Derecho alemán posibilita la renuncia a la exención por parte de las empresas que efectúen, entre otras operaciones, las de arrendamiento o cesión del derecho de disfrute sobre inmuebles. La renuncia no está sometida a limitación temporal alguna y pueda ejercitarse mediante una simple declaración ante la Administración tributaria. En el caso francés existe asimismo una amplia posibilidad de opción, que se concede a las personas que se dediquen al alquiler de locales vacíos destinados a un uso industrial o comercial. La opción, que cubre un período mínimo de cinco años, se aplica inmueble por inmueble, sin que en ningún caso pueda afectar a las viviendas existentes en el mismo, y se extingue en caso de cambio de afectación de éste. La ley danesa establece un régimen similar al francés, extendiéndose los efectos de la opción a un período de dos años. La ley holandesa permite también renunciar a la exención del arrendamiento de inmuebles, pero la renuncia sólo afecta a los locales ocupados por empresarios o profesionales. Los efectos de la renuncia se prolongan durante toda la vigencia del arrendamiento —no existe un plazo fijo predeterminado por la ley— salvo que durante la vigencia del contrato se produzca un cambio en el destino de los locales arrendados. En los ordenamientos luxemburgués e irlandés también se concede la posibilidad de renunciar a la exención del alquiler de inmuebles.

(11) Asunto 8/81, Ursula Becker, Rec. pág. 53.

eficacia directa de las Directivas de armonización fiscal— precisa que las «condiciones» que pueden establecer los Estados no afectan al contenido de la exención en cuanto tal (12). Algunas de estas condiciones tienen, según la Directiva, la finalidad de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones a que afectan, por lo que —prosigue la sentencia— el Estado no puede oponer al sujeto pasivo que se encuentra en uno de los supuestos de exención el no haber adoptado disposiciones destinadas precisamente a facilitar la aplicación de tal exención. Respecto a las demás condiciones que menciona la Directiva, las consistentes en medidas destinadas a evitar «todo posible fraude, evasión o abuso», entiende el Tribunal, acertadamente, que el Estado que no ha tomado las precauciones necesarias en este sentido «no puede invocar su propia omisión para negar a un sujeto pasivo el beneficio de una exención a la que puede legítimamente aspirar en virtud de la Directiva, tanto más en cuanto que nada impide a dicho Estado, a falta de disposiciones específicas en la materia, recurrir a cualquier disposición aplicable de su legislación tributaria general destinada a combatir los fraudes» (13).

Tampoco el artículo 13.C) de la Sexta Directiva es obstáculo al carácter incondicionado y suficientemente preciso de las exenciones contempladas en la letra B) anterior, ya que, según la sentencia citada, en caso de que un Estado miembro haga uso de la opción que dicha norma contiene, el ejercicio de la misma «corresponde exclusivamente al sujeto pasivo y no al Estado». Los Estados miembros no pueden, por tanto, ampararse en esta disposición para «condicionar o restringir, de la forma que sea, las exenciones» (14), sino

(12) La sentencia se refiere a las operaciones de mediación de crédito (art. 13.B.d.1 de la Sexta Directiva), pero el mismo criterio es claramente aplicable al apartado b) de dicho artículo 13.B.

(13) Estos criterios sentados en la sentencia *Ursula Becker* se confirman en otras posteriores, en particular en las de 5 de junio de 1984 (asunto 280/83, Comisión/Italia, Rec. pág. 2361) y 3 de octubre del mismo año (asunto 289/83, Comisión/Italia, Rec. pág. 3404).

(14) Los Estados gozan de una amplia discrecionalidad en cuanto a la concesión del derecho a optar entre la sujeción o la exención del tributo, pudiendo condicionar el ejercicio de este derecho de opción por los particulares en cuanto a plazo, inmuebles respecto a los que se proyecta la opción (por edificios, local por local,

que el mencionado precepto únicamente les reserva la facultad de conceder a los arrendadores (15) la posibilidad de optar por la tributación, si estos últimos estiman que les resulta más conveniente (16).

III. LA FACULTAD DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE ESTABLECER EXCLUSIONES SUPLEMENTARIAS A LA REGLA GENERAL DE EXENCIÓN

Más problemático resulta el inciso final del artículo 13.B.b) de la Directiva, sobre el que no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia (17), aunque ha sido utilizado por los Tribunales internos (18) para negar eficacia directa a la exención de los arrendamientos de inmuebles.

etc.), tiempo durante el cual ha de surtir efecto obligatoriamente y otros requisitos. Pero el artículo 13.C) de la Directiva no les faculta en modo alguno para condicionar la exención misma.

(15) La opción se atribuye —en los Estados que hayan hecho uso de la facultad que les concede el artículo 13.C) de la Directiva— a los arrendadores, pues estos son los únicos «sujetos pasivos» (empresarios o profesionales, en la terminología más precisa de la ley española) de la operación de arrendamiento. Los arrendatarios, pese a que soportan el impuesto por repercusión, quedan —en nuestra opinión— totalmente al margen de esta decisión, cualesquiera que sean las estipulaciones existentes entre las partes en el contrato de arrendamiento, sin perjuicio de la posibilidad de exigir daños y perjuicios al arrendador en caso de incumplimiento de una cláusula contractual o incluso de solicitar la rescisión del contrato.

(16) La sujeción del arrendamiento puede resultar favorable en la medida en que permite recuperar el IVA soportado en la adquisición del inmueble. Ello implica —como se deduce además de la sentencia *Ursula Becker*— que la exención de los arrendamientos no puede alegarse por quien practica la deducción del IVA soportado y repercute el IVA devengado, sino sólo por quien se abstiene de hacerlo, amparándose *a todos los efectos* en la norma comunitaria.

(17) Únicamente la STJ de 13 de julio de 1989 (asunto 173/88, *Morten Henriksen*) se ocupa incidentalmente de este apartado, con ocasión del análisis de la exención del arrendamiento de inmuebles en relación con los garajes, para precisar que «si bien los Estados miembros están facultados para restringir, mediante el establecimiento de exclusiones suplementarias, el alcance de la exención en cuestión, sin embargo no están autorizados para dejar de someter al impuesto las operaciones excluidas de esta exención».

(18) SAT de Barcelona de 11 de julio de 1988 (comentada en *Noticias CEE*, núm. 50, 1989, pág. 123) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de abril de 1990 (*Tribuna Fiscal*, núm. 1, 1990, pág. 47). En estos casos, a nuestro juicio, de-

Prescindiendo de la versión oficial española —en la que se ha incurrido en un grave error de traducción (19)—, dicho inciso establece que los Estados miembros pueden establecer supuestos adicionales de «exclusión de la exención», es decir, de sujeción al tributo. Ahora bien, en contra de lo que ha entendido nuestra jurisprudencia interna, parece claro que en el ejercicio de esta facultad los Estados no pueden llegar a anular la regla general de exención, estableciendo como criterio general la sujeción al tributo. Lo que la Directiva autoriza es únicamente el establecimiento de «excepciones concretas tasadas, puntuales, a la regla general de exención contenida en la Directiva» (20).

Frente a esta opinión no cabe alegar el carácter excepcional que usualmente se predica de las normas de exención, y por lo tanto la procedencia de una interpretación restrictiva de las mismas. Aparte de la incorrección de este modo de proceder (21), el carácter ex-

bería haberse planteado cuestión prejudicial, ya que la competencia del Tribunal de Justicia para interpretar el ordenamiento comunitario abarca tanto el contenido de la norma como su eventual eficacia directa, y el artículo 177 obliga a plantear cuestión prejudicial a los órganos jurisdiccionales frente a cuyas resoluciones no quepa ulterior recurso, lo que hay que entender no en el sentido de órgano supremo sino en un sentido funcional, incluyendo, por tanto, los supuestos en que —por razón de la cuantía, por ejemplo— no caben más recursos que el de apelación en interés de la ley.

(19) Según la versión española de la Sexta Directiva «los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención (la relativa a los bienes inmuebles) a otros supuestos», mientras que lo que se expresa en las demás versiones es precisamente lo contrario, la posibilidad de establecer supuestos adicionales (además de los previstos expresamente en la Directiva) de exclusión de la exención. La versión francesa, por ejemplo, es del siguiente tenor literal: «Les Etats membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération.»

(20) FERREIRO LAPATZA: «Delimitación normativa...», *cit.*

(21) En nuestro ordenamiento interno, el Tribunal Supremo ha mantenido en ocasiones un criterio restrictivo de interpretación de las normas tributarias, y muy especialmente de las exenciones, pero tras la denuncia doctrinal del error y contradicción de esta postura ha optado por «una exégesis simplemente declarativa de la voluntad del legislador» (STS de 22 de mayo de 1981, Ar. 2085). En este sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1983 (Ar. 3293) y de 12 de diciembre de 1985 (Ar. 6243), entre otras, afirman que «no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando siempre que se cumpla la finalidad que la norma persigue».

cepcional de una norma depende del ámbito jurídico que se tome como punto de referencia: el sistema tributario en su conjunto, un impuesto determinado o una concreta disposición fiscal. Desde esta perspectiva —como señala P. HERRERA MOLINA (22)— podría admitirse el carácter excepcional de la exención relativa al arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles en el contexto general de la Directiva, pero en el marco del arrendamiento y alquiler de inmuebles lo que resulta excepcional es la sujeción al tributo. Por ello cabe afirmar, como hace el autor citado, que de acuerdo con la naturaleza de los preceptos especiales, el artículo 13.B.b) de la Sexta directiva encierra un doble mandato:

— Desde un punto de vista formal, la exención debe configurarse de modo que se refiera con amplitud a los arrendamientos de bienes inmuebles, no pudiendo quedar restringida a los que tengan por objeto terrenos y viviendas. Las exclusiones suplementarias pueden derogar esta norma en supuestos específicos, pero no erigirse en regla general.

— Con un criterio empírico, la exención debe aplicarse a un número de casos mayor que el de los regidos por las exclusiones suplementarias. Así, el espíritu de la Sexta Directiva se vería defraudado si los Estados miembros establecieran tantas excepciones a la exención de los arrendamientos inmobiliarios que ésta quedara vacía de contenido aunque en el tenor literal de la ley apareciera formulada como regla general.

Esta interpretación del inciso final del artículo 13.B.b) se ve confirmada por la declaración común incluida en el Acta de la sesión del Consejo en que se aprobó la Sexta Directiva, según la cual «la facultad de restringir el ámbito de aplicación de la exención del arrendamiento de inmuebles está prevista fundamentalmente para permitir que los Estados miembros sometan al IVA los derechos si-

Tampoco en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, pese a la constante afirmación de la generalidad y amplitud del ámbito de aplicación del impuesto, puede encontrarse, en puridad, un criterio de interpretación restrictiva de las exenciones (véase, R. FALCÓN: «Los servicios prestados a sus miembros por agrupaciones de personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta y el IVA», *Impuestos*, núm. 22, 1989, pág. 117).

(22) «Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA (Derecho comunitario y regulación en España)», *Impuestos*, 1988.

güentes: cazar y pescar, derribar árboles, poner a cubierto buques y aeronavs, instalar exposiciones». El tenor literal de dicha declaración común es suficientemente expresivo del carácter limitado que ha de darse a la norma que comentamos.

Podemos, en consecuencia, concluir que la Sexta Directiva exige que las exclusiones suplementarias a la regla general de exención se establezcan sólo para supuestos concretos, y por tanto de forma expresa. De ello se deduce que el inciso final del artículo 13.B.b) de la Directiva no es obstáculo a la eficacia directa de la regla general de exención contenida en la norma. Los Estados miembros que, en lugar de hacer uso, respecto a determinados arrendamientos concretos, de la facultad de establecer supuestos adicionales de sujeción al tributo, hayan desconocido la regla general de exención de los arrendamientos de inmuebles, no pueden oponer su incumplimiento de la Directiva al particular que reclama la aplicación de dicha regla general de exención, salvo, obviamente, en los supuestos de exclusión de la exención previstos expresamente por la Directiva.

IV. ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES SOMETIDOS A GRAVAMEN EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL EN VIRTUD DE LA REGLA GENERAL DE SUJECCIÓN Y ARRENDAMIENTOS SUJETOS EN VIRTUD DE DECLARACIÓN NORMATIVA EXPRESA: TRASCENDENCIA DE ESTA DISTINCIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

De lo expuesto en los dos epígrafes anteriores podemos concluir que la regla general de exención de los arrendamientos de inmuebles contenida en el artículo 13.B.b) de la Sexta Directiva está dotada de eficacia directa, y puede por tanto ser alegada por los particulares frente al Estado (23), tanto en vía administrativa como juris-

(23) La doctrina del efecto directo se refiere únicamente, hasta el presente, a las relaciones *verticales*, es decir entre los particulares y el Estado. En el ámbito del IVA ello llevaría a excluir la posibilidad del arrendatario de alegar la exención contenida en la Sexta Directiva frente a la repercusión del impuesto por el arrendador. Sin embargo, en base a la conceptualización de las Directivas como actos de «alcance general» (STJ de 22 de febrero de 1984, asunto 70/83, *Kloppenburg*, Rec. pág. 1086), cabe esperar la superación de esta interpretación tan aferrada a los tér-

diccional (24), para oponerse a la aplicación de las normas internas que resulten incompatibles con la misma. Ello es lo que ocurre en el ordenamiento español, ya que la ley del IVA utiliza una técnica

minos literales del artículo 189.3 el Tratado, según el cual, en efecto, el carácter vinculante de las Directivas se limita a los Estados miembros.

Un primer paso en esta línea lo representa la STJ de 13 de febrero de 1990 (asunto 106/89) que entiende que, en un litigio entre particulares (la parte demandante alegaba un motivo de nulidad del contrato de sociedad no previsto en la directiva correspondiente), el juez nacional está obligado a interpretar su ordenamiento interno de conformidad con el comunitario. Ello reviste la máxima importancia en el orden tributario ya que los actos de repercusión pueden impugnarse —aemás de en la vía civil— en vía económico-administrativa. De seguir esta última alternativa, que es la más frecuente, es posible acudir posteriormente a la vía contenciosa donde lo que formalmente se impugna es la Resolución que ha puesto término a la vía administrativa, es decir un acto de la Administración, y por lo tanto el problema queda reconducido al ámbito de las relaciones verticales.

La posibilidad de alegar las directivas frente a los particulares ha de quedar limitada, en todo caso, a las relaciones *horizontales*, pues obviamente el Estado no puede beneficiarse frente a dichos particulares de su propio incumplimiento.

(24) La doctrina de la primacía se formula en la jurisprudencia tradicional en relación con los órganos jurisdiccionales (STJ de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, *Simmmenthal*, Rec. pág. 629) pero se extiende a los órganos administrativos en la STJ de 22 de junio de 1989 (asunto 103/88, *Costanzo*), con el argumento de que dicha doctrina se basa en el carácter vinculante que la Directiva reviste frente «al Estado» en cuanto al resultado a alcanzar (art.189 del Tratado), y que los órganos administrativos son tan órganos estatales como los de naturaleza jurisdiccional.

Pero entendemos que esta idea de matizarse, porque ni desde el punto de vista interno ni desde la perspectiva comunitaria puede equipararse la posición de los órganos administrativos y jurisdiccionales. Frente a la independencia de éstos, la organización administrativa está presidida por un criterio de subordinación jerárquica, que hay que entender que forma parte del contenido de la autonomía institucional y procedimental de los Estados miembros. Y desde el punto de vista comunitario, la posición de los jueces y tribunales internos en cuanto verdaderos jueces comunitarios no puede tampoco equipararse a la de los órganos administrativos, ya que sólo aquéllos y no éstos están legitimados para plantear cuestión prejudicial (art. 177). Entender que un funcionario, por su propia autoridad (esto es, aún en contra del criterio de su superior jerárquico) está obligado a inaplicar las normas internas, incluso con rango de ley, que considere incompatibles con el ordenamiento comunitario (sin posibilidad alguna de obtener la colaboración del Tribunal de Luxemburgo a título prejudicial) iría sin duda mucho más lejos de lo querido por el Tribunal en la sentencia *Costanzo* y supondría la quiebra del principio de vinculación positiva de la Administración al ordenamiento jurídico, que constituye la esencia misma del Estado de Derecho.

diametralmente opuesta a la seguida por la Directiva. Declara sujetas al impuesto la totalidad de las operaciones de arrendamiento, incluidos los arrendamientos de inmuebles, con la única excepción de los que tienen por objeto terrenos o viviendas (arts. 8.1.23 de la Ley 30/1985 y 13.1.23 del Reglamento) (25).

Obsérvese que no se trata de una mera diferencia técnica entre la ley española y la Sexta Directiva —que sería irrelevante si se alcanzase el resultado perseguido por esta última, según el artículo 189.3 del Tratado— sino que la diferente formulación de la exención (como excepción a la regla general de sujeción, en un caso, y como regla general con ciertas excepciones tasadas, en otro) supone una diferencia de fondo importante: los supuestos no previstos expresamente (arrendamientos de locales de negocios y arrendamientos de locales para alojar servicios administrativos, por ejemplo), quedan sujetos conforme a la ley española, mientras que según la directiva, están exentos.

Conviene tener en cuenta, sin embargo, que aunque en la ley española la sujeción al IVA de los arrendamientos de inmuebles resulta de la aplicación de los criterios generales de definición del hecho imponible, y por lo tanto constituye la regla general, al mismo tiempo existen supuestos concretos de arrendamientos sujetos que se mencionan expresamente al delimitar negativamente el alcance de

A nuestro juicio, sólo en el caso de los Tribunales Económico-administrativos la equiparación a los órganos jurisdiccionales se puede llevar a sus últimas consecuencias, ya que pese a su carácter de órganos administrativos conforme al Derecho interno, están organizados con un criterio de independencia (no están jerárquicamente subordinados al Ministro) y legitimados para plantear cuestión prejudicial, según se deduce de la jurisprudencia comunitaria —SSTJ de 30 de junio de 1966 (asunto 61/65, *Vaasen-Göbbels*) y de 6 de octubre de 1981 (asunto 246/80, *Broekmeulen*), entre otras— y reconoce el propio TEAC en la Resolución de 29 de marzo de 1990 (véase el comentario de la misma publicado en *Impuestos*, 1990, núm. 22, págs. 69 y ss.).

(25) Véase una exposición de los criterios legales y administrativos (consultas) en esta materia en J. ANTONIO CALVO BAILO: «El IVA y los arrendamientos urbanos en la normativa comunitaria y en la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos», *Noticias CEE*, núm. 48 (1989), págs. 67 y ss. Una visión crítica, que se extiende al tratamiento de los arrendamientos de inmuebles en los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, en J. PANIAGUA AMO: «El arrendamiento de locales de negocio: una regulación disparatada», *Impuestos*, 1990, núm. 18.

la exención relativa a los terrenos y viviendas (26). Dado que lo que resulta contrario a la Sexta Directiva no es la sujeción de determinadas operaciones de arrendamiento de inmuebles —el art. 13.B.b) establece determinadas excepciones a la regla general de exención y permite a los Estados añadir exclusiones suplementarias—, sino la regla general de sujeción que establece la ley española en este ámbito, esta circunstancia no es irrelevante. Al contrario, revista la máxima importancia distinguir, dentro de los arrendamientos urbanos sujetos al impuesto conforme a la ley española, entre aquellos supuestos en que la sujeción aparece expresamente prevista en la ley o el reglamento al delimitar negativamente la exención relativa a los terrenos y viviendas, y aquellos otros en que la sujeción resulta de la aplicación de la mencionada regla general.

Entre los primeros, cuya sujeción al impuesto se acomoda a las exigencias de la Sexta Directiva, ya que se trata de supuestos concretos recogidos de forma expresa, se encuentran los siguientes:

1.º *Arrendamientos de terrenos para el estacionamiento de vehículos*

Este supuesto aparece expresamente previsto en el artículo 8.1.23.a) de la ley española, y se ajusta plenamente a lo establecido en el apartado 13.B.b) de la Sexta Directiva, por lo que la aplicación del IVA no plantea, en principio, problema alguno. Únicamente, debido a las distintas alternativas seguidas por los Estados miembros (27), se ha discutido el alcance de la norma cuando el garaje

(26) El artículo 8.1.23 de la ley 30/1985 establece que la exención de los arrendamientos que tengan por objeto terrenos o viviendas no comprende: los arrendamientos de terreno para el estacionamiento de vehículos; los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos; los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad; y los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya transmisión esté sujeta y no exenta al impuesto. El artículo 13.1.23 del reglamento reproduce los mismos supuestos, añadiendo «los arrendamientos de apartamentos o bungalows amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos».

(27) En el ordenamiento español se exige que el garaje constituya un accesorio de la vivienda para quedar exento, y que se arriende «conjuntamente» con ella, lo

se alquila conjuntamente con un inmueble exento. La jurisprudencia se ha inclinado finalmente por considerar exentos estos arrendamientos de garajes, en la medida en que se trate de operaciones accesorias del alquiler de otros inmuebles, como viviendas o locales de negocio (28). Este es precisamente el criterio seguido por la ley española, aunque sólo respecto a las viviendas, ya que el arrendamiento de locales se encuentra sujeto en nuestra normativa interna, y por tanto también el de los garajes arrendados conjuntamente con ellos. La incompatibilidad con la Sexta Directiva no deriva, sin embargo, del tratamiento específico de los garajes, sino de la peculiar técnica seguida para desarrollar la exención de los arrendamientos de inmuebles.

2.º *Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos*

Si bien este supuesto no está en su totalidad expresamente contemplado en la Sexta Directiva, que obliga únicamente a declarar sujeto el arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación

que implica que las partes sean las mismas en ambos arrendamientos. Un criterio similar es utilizado por el Derecho inglés, en el que el arrendamiento de garajes está exento si forma parte del inmueble o se encuentra próximo al mismo (*reasonable proximity*) y si el inmueble y el garaje son arrendados por el mismo propietario.

Otros ordenamientos, en cambio, atienden a la condición del propietario o la duración del contrato. En Bélgica e Irlanda el arrendamiento está sujeto cuando el arrendador es un empresario o profesional dedicado habitualmente a la explotación de garajes, mientras que si el arrendamiento no constituye la actividad habitual del propietario está exento. Alemania y Luxemburgo otorgan la exención a los arrendamientos de corta duración (arrendamiento inferior a seis meses en el caso alemán). véanse los comentarios al parágrafo 4 de la «Umsatzsteuergesetz» de Sölch, Ringleb y List, *Rdnr.* 16, y de Hartmann y Metzenmacher, *Rdnr.* 110 y ss.

(28) Según la STJ de 13 de julio de 1989 (asunto 173/88), cit., en estos casos el arrendamiento del garaje constituye una «operación económica única» con el arrendamiento del inmueble y por tanto está exento de IVA. El Tribunal no parece exigir que el arrendamiento del garaje se formalice en el mismo documento que el del inmueble ni que uno y otro coincidan cronológicamente, aunque sí la identidad de las partes en ambas operaciones (R. FALCÓN: «Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos en el IVA», *Impuestos*, núm. 2, 1990, págs. 73 y ss.

fija, pero no el arrendamiento de terrenos para el almacenaje de *productos*, sin embargo la sujeción al IVA, expresamente declarada por la ley española en su artículo 8.1.23.b) queda cubierta por el último inciso del artículo 13.B.b) de la Directiva.

3.º *Arrendamientos de terrenos para exposiciones o publicidad*

Como en el caso anterior, la finalidad del arrendamiento justifica la sujeción a gravamen, expresamente declarada por el artículo 8.1.23.c) de la ley 30/1985, que encuentra su cobertura formal en el último inciso del artículo 13.B.b) de la Directiva. El arrendamiento de inmuebles para exposiciones constituye además uno de los supuestos para los que está pensada fundamentalmente esta norma, según la declaración incluida en el Acta de la sesión del Consejo en que se aprobó la Sexta Directiva.

4.º *Arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya transmisión esté sujeta y no exenta al impuesto*

Se trata de un supuesto expresamente previsto en el artículo 8.1.23.d) de la ley, cuya sujeción al IVA puede ampararse tanto en la cláusula de cierre el artículo 13.B.b) de la Directiva como en la sujeción a gravamen de la primera transmisión de edificaciones ordenada por el artículo 4.3 de ésta. En efecto, si se ejercita la opción de compra, la operación quedará sujeta a gravamen —según se deduce de los artículos 4.3.a) y 13.B.g) de la Directiva— y lógicamente el tributo debe recaer tanto sobre el precio residual como sobre las cuotas de arrendamiento, lo que se consigue en la ley española declarando sujeto tanto el arrendamiento como la posterior transmisión, si ésta se produce. Si la transmisión del inmueble no se produce, porque la opción no llega a ejercitarse, la sujeción del arrendamiento habría de considerarse como un supuesto suplementario de exclusión de la exención reconducible al último inciso del artículo 13.B.b) de la Sexta Directiva. Si las partes se comprometen a ejercer la opción de compra, el arrendamiento tributaría como entrega de bienes, según ya hemos visto, siendo la base imponible la totalidad de la contraprestación pactada.

5.º *Arrendamientos de apartamentos o bungalows amueblados cuando el arrendador se obligue a prestar los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos*

Este supuesto requiere una especial atención pues se haya previsto expresamente en el artículo 13.1.23.e) del Reglamento y no en la Ley. Sin embargo, puede defenderse la validez de la norma reglamentaria si se entiende que estas operaciones no constituyen propiamente un arrendamiento de viviendas (que estaría exento por disposición legal) sino una prestación de servicios de hostelería (29). En todo caso, resulta claro que la sujeción a gravamen de estos supuestos viene exigida por el artículo 13.B.b).1 de la Sexta Directiva, por lo que en este punto no se plantean problemas de compatibilidad del ordenamiento interno con el comunitario. Es más, el ordenamiento comunitario constituye un argumento adicional en defensa de la legalidad del Reglamento, ya que la Ley del IVA, en virtud del principio de interpretación del ordenamiento interno de conformidad con el derecho comunitario (30), ha de interpretarse de acuerdo con la Sexta Directiva. Este criterio de interpretación obliga, asimismo, a considerar sujetos al IVA tanto los arrendamientos de apartamentos o bungalows amueblados como los arrendamientos de plazas de camping (campos de vacaciones o terrenos acondicionados para acampar, según la Directiva). Y ello tanto si estas operaciones se realizan en el marco del sector hotelero como si se realizan «en sectores que tengan una función similar».

Tampoco plantea problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario, como es obvio, la exención de los arrendamientos sin opción de compra que tengan por objeto terrenos o viviendas (31),

(29) Véanse los artículos 7.9.º y 28.2.2.º de la ley 30/1985. Estos servicios tributan al tipo reducido del 6 por 100, a diferencia de los demás arrendamientos sujetos, a los que es aplicable el tipo general del 12 por 100.

(30) Sobre este principio, y la posibilidad de construirlo sobre la técnica alemana de la *Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, véase WALTER SCHICK: «Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho europeo y el derecho fiscal nacional», *CT*, núm. 56, 1986, pág. 179 y ss.

(31) Según el artículo 13.1.23 del Reglamento y la doctrina administrativa, están exentos los arrendamientos de viviendas, pero no los destinados a uso mixto, vi-

pues en la normativa comunitaria la exención es la regla general, como sabemos, en los arrendamientos de inmuebles.

En cambio, *el tratamiento de los restantes arrendamientos de inmuebles —locales de negocio, por ejemplo— resulta incompatible tanto con la letra como con el espíritu de la Sexta Directiva, en la medida en que la sujeción al IVA de los mismos deriva de una regla general, y no pueden considerarse, en consecuencia, supuestos suplementarios de exclusión de la exención en el sentido del artículo 13.B.b) de dicha norma.* Sólo respecto al alquiler de cajas de seguridad, la aplicación de la regla general de sujeción resulta compatible con la Directiva, ya que ésta excluye expresamente la exención en este supuesto, y se trata de una exclusión no dispositiva para los Estados (32).

V. LA DISTINCIÓN ENTRE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y HECHO IMPONIBLE Y SUS CONSECUENCIAS RESPECTO AL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE LOS INMUEBLES ARRENDADOS: LA SENTENCIA «ROMPELMAN».

En los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos al IVA —ya sea por tratarse de alguno de los supuestos excepcionales previstos

vienda y despacho profesional o en general cualquier actividad empresarial o profesional (Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 1986, BOE del 22, y de 24 de marzo de 1986, BOE de 5 de mayo), lo que carece de base en la ley del IVA y choca con la ley de Arrendamientos Urbanos, que atiende al uso *primordial* del inmueble, no exigiendo un destino exclusivo a vivienda.

El disfrute de la exención queda subordinado además a la circunstancia de que el arrendamiento se realice directamente por el titular o persona que actúe en nombre del mismo. Se excluyen (Res. DGT de 3 noviembre de 1986, BOE del 21): a) Los arrendamientos de apartamentos o la cesión de la explotación de los mismos a una empresa para que ésta, a su vez, los arriende a terceros en nombre propio, cualquiera que sea la forma en que se determine la contraprestación de tales operaciones; b) la cesión de apartamentos a una empresa para que ésta los explote arrendándolos en nombre propio y por cuenta del propietario; c) los servicios prestados al arrendador por un comisionista que arriende los apartamentos en nombre y por cuenta del mismo; y d) los arrendamientos de apartamentos amueblados cuando el arrendador se obligue a prestar directamente o por medio de terceros los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(32) STJ de 13 de julio de 1989 (asunto 173/88), cit.

en el artículo 13.B.b) de la Sexta Directiva, por haber optado el arrendador por la sujeción al tributo en los ordenamientos que admiten esta posibilidad o incluso por disponerlo así la ley nacional con infracción de la Sexta Directiva— se plantea el problema de la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes que se arriendan.

A estos efectos es preciso distinguir con claridad entre la realización del hecho imponible —la entrega de bienes o, más frecuentemente, prestación de servicios en que se traduce el arrendamiento— y el desarrollo de la actividad económica en que dicho arrendamiento consiste. La realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria, es decir el devengo de las cuotas que el arrendador debe liquidar e ingresar en el Tesoro público en el plazo fijado por cada Estado, y repercutir en factura al arrendatario. La realización de una actividad económica —expresión equivalente a la de «actividad empresarial o profesional» que utiliza la ley española— determina, en cambio, la condición de sujeto pasivo —«empresario o profesional» en la terminología, más precisa, de la ley española— de quien la realiza, y por lo tanto la posibilidad de recuperar las cuotas soportadas *aunque no se haya realizado todavía ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sometida al impuesto*.

La cuestión se plantea por primera vez de forma directa en la STJ de 14 de febrero de 1985 (asunto *Rompelman*) (33). En ella se contempla el supuesto de la adquisición de un derecho de crédito a la entrega, en un momento futuro, de un local de negocios en un inmueble todavía en construcción, con la intención de ceder posteriormente dicho local en arrendamiento para que un tercero instale una galería de arte. El problema radicaba en determinar si dicho supuesto era constitutivo de una actividad económica en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva, en cuyo caso el IVA soportado sería inmediatamente recuperable, o si bien era preciso esperar a que el negocio estuviera en condiciones de producir rendimientos y se materializase efectivamente el alquiler.

(33) STJ de 14 de febrero de 1985 (asunto 268/83, D. A. Rompelman y E. A. Rompelman - Van Deelen v. Estado holandés), Rec. pág. 655.

El Tribunal de Luxemburgo entendió que la explotación de un inmueble empieza con el primer acto preparatorio, o sea con su adquisición, que comporta ya la repercusión del IVA, siendo irrelevante la forma jurídica que revista dicho acto preparatorio (adquisición de la propiedad, constitución de un derecho de crédito a la entrega futura, etc.) ya que en otro caso quebraría la neutralidad del impuesto. «Cualquier otra interpretación —afirma la STJ de 14 de febrero de 1985— cargaría al agente económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin otorgarle la posibilidad de deducirlo... y supondría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión anteriores y posteriores a la explotación efectiva del inmueble. Incluso en el caso de que estuviera prevista la devolución, una vez comenzada la explotación efectiva del inmueble, del IVA soportado con ocasión de los actos preparatorios, nos encontraríamos con una carga financiera que gravaría el bien durante el tiempo, a veces considerable, que medía entre los primeros gastos de inversión y la explotación efectiva» (34).

Esta jurisprudencia reviste una especial importancia en el ordenamiento español, ya que la regla general es la sujeción al IVA de los arrendamientos de inmuebles, salvo que tengan por objeto terrenos o viviendas. Aunque en muchos supuestos, según hemos visto, esta situación es incompatible con la Sexta Directiva, conviene advertir que el Estado no puede oponer al particular las disposiciones de una Directiva incorrectamente ejecutada, máxime en un supuesto como éste, en que la propia Directiva prevé la posibilidad de opción de los particulares por la sujeción al tributo.

Por tanto, si el arrendador —o más precisamente, la persona que tiene el proyecto de convertirse en arrendador— estima preferible la sujeción al IVA del arrendamiento de que se trate (de un local de negocios, por ejemplo) y en consecuencia no reclama el reconocimiento de la exención prevista en la normativa comunitaria, *tendrá derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición*

(34) El Tribunal reconoce, no obstante, la posibilidad de que la Administración cuente con mecanismos apropiados para comprobar la intención de arrendar el inmueble manifestaba por el adquirente, siempre que dicha comprobación se base en «datos objetivos, como la aptitud específica de los locales proyectados para ser objeto de una explotación económica».

del inmueble, aunque se trate de un inmueble en construcción, sin que sea preciso esperar a que se inicie la efectiva explotación de dicho inmueble a través del arrendamiento. En estos casos, como todavía no se han realizado operaciones sujetas, y por tanto no existen cuotas devengadas, el derecho a la deducción dará normalmente lugar a la práctica de devoluciones por la Administración.

El artículo 46 de la ley española reconoce este derecho a la deducción o devolución del IVA soportado en la adquisición de inmuebles con anterioridad al inicio de su explotación (35), pero también en este punto existe una importante diferencia con la Sexta Directiva, ya que el número 2 del citado precepto establece que «no serán deducibles las cuotas soportadas antes de la presentación de una declaración previa al inicio de la actividad empresarial o profesional», declaración en virtud de la cual se queda incluido en el censo del impuesto (36). A nuestro juicio, sin embargo, este requisito no resulta admisible desde el punto de vista del ordenamiento comunitario. Aunque la imposición a los empresarios y profesionales de la obligación formal de presentar una declaración de inicio de su actividad cuenta con cobertura suficiente en el artículo 22.1 de

(35) El párrafo segundo del artículo 46.1 de la ley 30/1985 exceptúa las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de terrenos, las cuales sólo son deducibles «a partir del momento en que se inicien efectivamente las operaciones sujetas», lo que se apoya en la norma especial del artículo 18.2 de la Sexta Directiva, según la cual en las entregas ocasionales de terrenos edificables o edificios —aunque respecto a estos últimos la ley española sigue el criterio general— el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas puede retrasarse hasta el momento de la entrega.

(36) Artículo 9 RD 1041/1990, de 27 de julio (BOE de 10 de agosto), por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios que satisfagan rendimientos sujetos a retención.

La Dirección General de Tributos (Res. de 2 de diciembre de 1986, BOE del 22) confirma que no son deducibles las cuotas soportadas antes de la presentación de una declaración previa «al inicio inmediato de la actividad». En relación con las operaciones de arrendamiento, la Res. de 22 de enero de 1986 admite la posibilidad de deducir el IVA soportado en las adquisiciones de locales de negocio destinados a alquiler «aunque alguno de los locales no está arrendado», si bien, por las razones que se exponen en el texto, hay que entender que la deducción es posible aunque *ninguno* de los locales esté arrendado, e incluso aunque no hayan sido todavía construidos o entregados.

la Sexta Directiva, que expresamente se refiere a la obligación de declarar el inicio, la modificación y el cese en la actividad, en la normativa comunitaria no se subordina el derecho de deducción al cumplimiento de esta obligación. Por tanto, los Estados miembros podrán sancionar la no presentación de la declaración de inicio de la actividad —como hace el artículo 76.2.1.º de la ley española, que tipifica esta conducta como infracción simple— pero no excluir el derecho a la deducción del IVA soportado. Al tratarse de un derecho derivado del ordenamiento comunitario, una sanción de este tipo únicamente sería posible si estuviera prevista en la normativa comunitaria, de lo que existen ejemplos en otros supuestos (37).

(37) Respecto a los sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros, por ejemplo, la Octava Directiva del Consejo 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979 (*DO L 331*, pág. 11), establece en su artículo 4 que «para tener derecho a la devolución» todo sujeto pasivo ha de cumplir con las obligaciones formales que le imponen las letras a), b) y c) del artículo 3. Y el artículo 7.5 prevé expresamente la privación o suspensión del derecho a la devolución en determinados supuestos de obtención fraudulenta o irregular de devoluciones.

ABSTRACT (*)

Real estate leasing and the V.A.T.: article 13.B.b) of the Sixth Directive and Spanish law

Article 13.B.b) of the Sixth Directive empowers Member States to except the general rule on tax-exemption of real estate leasing, set up in the above-said article but only in relation to some marginal and clearly delimited hypothesis. Consequently, the solution adopted by Spanish law, stating that every real estate leasing transaction, with the only exception of those concerning land and housing property, is taxed infringes the Sixth Directive.

Article 13.B.b) of the Sixth Directive has a direct effect, according to which tax exemption can be claimed by any individual before any national court or judge. National courts are bound to set aside, by their own authority, every national rule inconsistent with the Directive.

In the case of taxable leasings, the V.A.T. imposed on account of real estate purchasing can be immediately deducted, even before the fulfilment of the taxable deed. According to Court decisions, tax deduction is possible even when the real estate property is bought while being constructed, with the purpose of renting it in future, irrespective of the legal instrument used in that particular purchasing. Spanish law acknowledges this right to deduct V.A.T., but it excludes from the possibility of deduction the quotas supported prior to the statement of the beginning of the operations, exclusion which lacks of any basis according to the Directive.

RÉSUMÉ

Les locations d'immeubles dans la TVA: l'article 13.B.b) de la Sixième directive et l'ordre juridique espagnol

L'article 13.B.b) de la Sixième directive n'autorise les Etats membres qu'à établir expressément des exceptions précises à la règle générale qui prévoit l'exonération de l'affermage et de la location des biens immeubles. L'exception concerne uniquement des cas marginaux et suffisamment délimités. Il en résulte l'incompatibilité du système fiscale espagnole avec la Sixième directive, étant donné qu'il déclare soumises à la TVA la totalité des locations d'immeubles à l'exception des terrains et des ceux destinés à habitation.

L'effet direct de l'article 13.B.b), précité, permet de conclure que l'exonération consacrée par la directive peut être invoquée par les particuliers devant le juge national. Celui-ci restera dès lors obligé à l'inapplication des normes internes incompatibles avec la directive communautaire.

Dans l'hypothèse des locations assujetties, la TVA ayant grevé l'acquisition de l'immeuble peut être immédiatement déduite, même avant la réalisation du fait imposable, c'est à dire, même avant la matérialisation de la location. D'après la jurisprudence communautaire, la déduction de la TVA en amont doit être permise même en cas d'immeubles en cours de construction acquis dans le but de leur future location et indépendamment de l'instrumentation juridique de l'acquisition. La loi espagnole reconnaît ce droit à la déduction immédiate de la TVA en amont, mais elle subordonne ce droit à la présentation préalable d'une déclaration du début de l'activité, ce qui est dépourvue de base juridique d'après la directive communautaire.