

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. F. G. JACOBS

presentadas el 25 de septiembre de 1997 \*

1. El presente asunto, remitido al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht München (Tribunal contencioso-administrativo en materia tributaria), plantea la cuestión de si la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva del IVA (en lo sucesivo, «Directiva») <sup>1</sup> permite a un Estado miembro gravar con el IVA el alojamiento temporal prestado a solicitantes de asilo y emigrantes.

**Disposiciones comunitarias y nacionales pertinentes**

2. En lo pertinente, la parte B del artículo 13 de la Directiva 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:

[...]

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;

[...]

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

3. Del pronunciamiento recaído en la sentencia Henriksen <sup>2</sup> se desprende con claridad que si bien un Estado miembro puede restringir, mediante excepciones suplementarias, el alcance de la exención establecida en la

\* Lengua original: inglés.

1 — 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).

2 — Sentencia de 13 de julio de 1989 (173/88, Rec. p. 2763), apartado 21.

letra b) de la parte B del artículo 13, no está autorizado a exceptuar del sometimiento al impuesto operaciones que se hallan excluidas de esta exención. Por tanto, las operaciones mencionadas en el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 están sujetas al impuesto de modo imperativo.

4. Las disposiciones alemanas pertinentes se encuentran en la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»). En virtud de la letra a) de la primera frase del apartado 12 del artículo 4 de la UStG, según la interpretación de los órganos jurisdiccionales alemanes, el arrendamiento de bienes inmuebles, incluso si se trata de partes concretas de los inmuebles, tales como habitaciones y dormitorios, está exento del impuesto. No obstante, con arreglo a la segunda frase del apartado 12 del artículo 4 de la UStG, el alquiler de habitaciones y dormitorios que ofrezca un empresario para el alojamiento de huéspedes a corto plazo está sujeto al impuesto. El órgano jurisdiccional remitente afirma que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal contencioso-administrativo federal en materia tributaria), el criterio del alojamiento a corto plazo no se refiere a la duración real de la estancia, sino a la intención del empresario. Si un empresario arrienda habitaciones a una Administración Pública que las utiliza para el alojamiento de terceros, lo decisivo es si el empresario tiene intención de que dichas habitaciones se destinen a un arrendamiento a largo plazo y si ha puesto en práctica esta intención celebrando un contrato a largo plazo con la Administración Pública. De conformidad con la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, la práctica de la Administración Tributaria y la doctrina, debe considerarse que un arrendamiento es a corto plazo si su duración es inferior a seis meses.

## Hechos y cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional

5. Desde 1984, la Sra. Blasi ha facilitado alojamiento en tres edificios situados en Múnich a familias de emigrantes procedentes de países de Europa del Este. Las habitaciones de dichos edificios están totalmente amuebladas y equipadas con instalaciones de cocina y frigoríficos. La limpieza la realizan los propios emigrantes, quienes en ocasiones instalan líneas telefónicas a sus expensas.

6. Cada catorce días, la Sra. Blasi proporciona ropa de cama limpia y efectúa la limpieza de los descansillos, escaleras, baños y aseos. No se suministran comidas ni bebidas a los emigrantes. En los edificios no hay salones ni salas comunes, ni existe recepción.

7. Es el Ayuntamiento de Múnich, que en la época pertinente abonaba 25 DM diarios por huésped a la Sra. Blasi, quien pone a los emigrantes en contacto con esta última. Según parece, la Sra. Blasi comunicó al Ayuntamiento de Múnich que no estaba interesada en admitir emigrantes que sólo desearan permanecer durante períodos cortos y según los cálculos de la Sra. Blasi, la duración media de la estancia era de 14,4 meses. No obstante, ninguna estipulación contractual exige una duración mínima de los arrendamientos.

8. Tras recibir una liquidación del IVA relativa a los arrendamientos del año 1984, la Sra. Blasi interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que no estaba sujeta al IVA. En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente plantea dudas sobre la compatibilidad de la segunda frase del apartado 12 del artículo 4 de la UStG con el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Directiva. Señala que mientras que la Directiva excluye de la exención aplicable al arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles «las operaciones de alojamiento, [...] que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar», la UStG se refiere tan sólo a las operaciones de alojamiento a corto plazo. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente planteó a este Tribunal las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sexta Directiva) en el sentido de que las “operaciones de alojamiento que se efectúan en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar” son únicamente las que corresponden al concepto de alojamiento de corta duración de personas distintas de los familiares, amigos y parientes?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

a) ¿Qué duración debe tener el alojamiento para considerarlo, por regla general, como alojamiento de corta duración?

Cuando el operador mantiene habitaciones dispuestas para un alojamiento de larga duración y ello se pone de manifiesto por la celebración de un contrato de arrendamiento a largo plazo (superior a seis meses), ¿debe considerarse que no se trata de “operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero”?

b) ¿Es posible una exención con arreglo al número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 en función de la duración, si resulta que todas las habitaciones fueron alquiladas bien a corto, bien a largo plazo?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

¿Qué criterios de tiempo, de naturaleza de los locales y de intención deben utilizarse para determinar si las operaciones están comprendidas dentro del concepto de “operaciones de alojamiento que se efectúan en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar”, y cuáles de dichos criterios deben necesariamente concurrir?»

## Apreciación de las cuestiones

Tribunal contenido en la sentencia Henriksen.

9. Las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente, que pueden examinarse de forma conjunta, presuponen que si el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 no se aplica a los servicios prestados por la Sra. Blasi, no existiría en la Directiva ninguna base para gravarlos. En particular, la disposición alemana no se podría fundamentar en la última frase de la letra b) de la parte B del artículo 13, que permite a los Estados miembros «ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos». Esta conclusión se basa en la afirmación efectuada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Henriksen,<sup>3</sup> según la cual la última frase de la letra b) de la parte B del artículo 13 únicamente permite a un Estado miembro añadir excepciones a la exención y no restringir dichas excepciones; el órgano jurisdiccional remitente concluye que Alemania no puede invocar dicha disposición para limitar a las estancias cortas la excepción a la exención prevista en el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13.

10. No obstante, ese razonamiento es del todo equivocado. Puede que, por no gravar las estancias cortas en el sector hotelero o en sectores con una función similar, la disposición alemana sea más restringida que el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13. Si así fuera, la disposición eximiría del impuesto operaciones imperativamente sujetas al mismo con arreglo a la Directiva, lo que contradiría el pronunciamiento de este

11. No obstante, ello carece de pertinencia en el presente asunto. La cuestión no estriba ahora en si Alemania puede eximir del impuesto los servicios prestados por la Sra. Blasi, sino en si puede gravarlos. En la medida en que sus servicios no estuvieran imperativamente sujetos al impuesto con arreglo al apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13, la disposición alemana, al gravarlos, añadiría excepciones a la exención, en lugar de restringirlas.

12. La última frase de la letra b) de la parte B del artículo 13 está redactada en términos amplios, de forma que confiere a los Estados miembros un gran margen de apreciación a la hora de restringir el ámbito de aplicación de la exención contemplada en la letra b) de la parte B del artículo 13. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Henriksen, «los Estados miembros ostentan la facultad de restringir, mediante excepciones suplementarias, el alcance de dicha exención». <sup>4</sup> A diferencia de las exenciones, que en general se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, <sup>5</sup> la exclusión de operaciones

<sup>4</sup> — Apartado 21 de la sentencia.

<sup>5</sup> — Véase, por ejemplo, la sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13.

<sup>3</sup> — Citada en la nota 2 *supra*.

del ámbito de la exención es conforme con dicho principio general. No aprecio la existencia de un interés comunitario en tratar de interpretar de manera estricta la facultad discrecional que dicha disposición confiere a los Estados miembros para someter a gravamen otras operaciones.

13. Por tanto, Alemania habría podido justificar la disposición basándose en la última frase de la letra b) de la parte B del artículo 13. No obstante, sostiene que dicha disposición puede fundamentarse en el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13. Por tanto, abordaré las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente que se refieren a dicha disposición.

14. Mediante sus cuestiones segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las operaciones de alojamiento a corto plazo son un criterio suficiente a efectos del apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 y, si así fuera, qué período debe considerarse corto plazo.

15. Según la Directiva, la entrega y el arrendamiento de bienes inmuebles están, en principio, exentos del IVA.<sup>6</sup> Estas exenciones reflejan las especiales dificultades que entraña la aplicación del IVA a dichos bienes. A diferencia de los bienes ordinarios, los terrenos

no son resultado de un proceso de producción; además, los edificios, una vez construidos, pueden cambiar de propietario muchas veces durante su existencia, a menudo sin ser objeto de una actividad económica adicional.<sup>7</sup> Por tanto, de conformidad con la Directiva, en principio, sólo está sujeta al IVA<sup>8</sup> la entrega de terrenos edificables o de edificios nuevos y la porción de terreno. La urbanización de terrenos entraña una actividad económica que incrementa su valor; y la entrega de un edificio nuevo marca el fin de un proceso de producción. Posteriormente, no estaría justificado que los bienes inmuebles volviesen a tributar cada vez que se venden. Este mismo argumento es aplicable al arrendamiento de dichos inmuebles, que suele ser una actividad relativamente pasiva que no entraña un valor añadido significativo; por tanto, aunque es una actividad económica a efectos del artículo 4 de la Directiva,<sup>9</sup> el arrendamiento de bienes inmuebles está, en principio, exento, del impuesto.

16. No obstante, aunque la letra b) de la parte B del artículo 13 establece la exención, en

7 — Las prestaciones consistentes en la reforma o reparación de edificios se gravan, en cualquier caso, de modo independiente como prestaciones de servicios.

8 — Con arreglo a la parte C del artículo 13 de la Directiva, los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles. La opción se prevé en consideración de los inmuebles comerciales. Un vendedor o arrendador puede preferir que tribute la entrega o arrendamiento de un inmueble comercial a un sujeto pasivo que utiliza el inmueble para su actividad económica y tiene, por tanto, derecho a deducir el IVA soportado. En tal caso, el vendedor o arrendador tendrá derecho a deducir el IVA soportado por la compra, arrendamiento, reforma o rehabilitación del inmueble. De este modo se impide que los sujetos pasivos soporten, con respecto al inmueble, cuotas de IVA que no pueden repercutir.

9 — No obstante, cabe señalar que se consideró necesario incluir una disposición expresa en el apartado 2 del artículo 4 de la Directiva para aclarar que a efectos de la Directiva «será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorpóral con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

6 — Letras b), g) y h) de la parte B del artículo 13.

general, del arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles, también exceptúa determinadas operaciones de dicha exención. La característica común de tales excepciones es que implican una explotación más activa del bien inmueble que justifica que, además del impuesto exigido por su venta inicial, continúe tributando.

17. En lo que respecta, más concretamente, al apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13, cabe destacar, en primer lugar, que sus términos, en especial las expresiones «las operaciones de alojamiento, tal como se definen en las legislaciones de los Estados miembros» y «sectores que tengan una función similar», son algo imprecisos. A mi parecer, la intención del legislador era dejar a los Estados miembros un cierto margen para definir los límites precisos de la excepción.

18. En segundo lugar, como ya he señalado, el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 establece una excepción a la exención y no debe, por tanto, interpretarse de forma estricta. En efecto, a mi juicio la expresión «sectores que tengan una función similar» debe interpretarse de forma amplia, puesto que su objetivo es garantizar que estén sujetas al impuesto las operaciones de alojamiento temporal similares a las realizadas en el sector hotelero y que, por tanto, pueden competir con éstas.

19. Con respecto a la disposición de la legislación alemana, es cierto que el arrendamiento a corto plazo de inmuebles residenciales puede no suponer la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios adicionales, tales como comidas y bebidas, limpieza de habitaciones, ropa de cama, etc., que normalmente se proporcionan en los hoteles. No obstante, no cabe duda de que un sujeto pasivo que ofrece, por ejemplo, arrendamientos a corto plazo de inmuebles residenciales para vacaciones desempeña básicamente la misma función que un sujeto pasivo del sector hotelero y compite con éste. La distinción esencial entre dichos arrendamientos y los arrendamientos de inmuebles residenciales exentos estriba en la índole temporal del alojamiento. En cualquier caso, es más probable que los arrendamientos a corto plazo incluyan servicios adicionales, tales como el suministro de ropa de cama y la limpieza de los elementos comunes de los edificios o incluso del propio alojamiento (de hecho, la Sra. Blasi presta una serie de dichos servicios); además, suponen una explotación más activa del inmueble que los arrendamientos a largo plazo, en la medida en que exigen un mayor grado de supervisión y gestión.

20. En este contexto, me parece que, aunque la disposición alemana —a diferencia del apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13— no se centra expresamente en la índole del establecimiento que proporciona alojamiento ni en el sector en que se proporciona, el criterio de la prestación de alojamiento a corto plazo a los huéspedes que utiliza dicha disposición representa un medio razonable para conseguir el objetivo que subyace tras ella. Garantiza que estén sujetas al impuesto las operaciones realizadas por sujetos pasivos cuyo negocio sea similar a la

función esencial desempeñada por un hotel, a saber, la prestación de alojamiento temporal con carácter mercantil. Si bien es cierto que hay personas que permanecen durante largos períodos en los hoteles, cualquier deficiencia de la disposición alemana a este aspecto no es pertinente en el presente caso y, de todos modos, su importancia práctica sería mínima.

21. Además, no me parece irrazonable el requisito derivado de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof según el cual, para que el arrendamiento de un bien inmueble esté amparado por la exención, debe existir la intención, demostrada por un contrato de arrendamiento o de otro tipo, de arrendar el inmueble durante un período mínimo de seis meses. Proporciona un medio práctico, que además ofrece seguridad jurídica, para distinguir entre un alojamiento a corto plazo, similar al que facilita el sector hotelero y el arrendamiento de inmuebles residenciales a más largo plazo, con respecto al cual la Directiva prevé una exención. Un hotel o albergue estará dispuesto a admitir huéspedes para estancias posiblemente cortas, en tanto que un arrendador, interesado en arrendamientos a más largo plazo y de carácter más pasivo, exigirá un contrato que confirme la intención del arrendatario de permanecer durante un período más prolongado. No veo ninguna razón para interpretar la Directiva en el sentido de que impone un máximo de tres meses, como sugiere la Comisión.

22. Cabe señalar que la primera frase de la parte B del artículo 13 exige a los Estados miembros fijar las condiciones a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones, y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. En mi opinión, Alemania puede considerar que los otros criterios sugeridos por la Sra. Blasi, tales como si el alojamiento es el centro de interés de las personas de que se trata o si se prestan servicios adicionales, serían demasiado inseguros y difíciles de aplicar. Por ejemplo, una caravana en un camping en España podría considerarse el centro de interés de un jubilado que vende su casa y se va a vivir allí durante todo el año; el propietario del camping encontraría dificultades para aplicar tal criterio. Además, el nivel de los servicios e instalaciones prestados por los hoteles, albergues y campings varía considerablemente. Hay hoteles que sólo ofrecen una habitación y campings que ofrecen poco más que un terreno para acampar. Además, el Gobierno alemán podría considerar, de manera razonable, que es menos probable que tales criterios contribuyan a conseguir el objetivo de la neutralidad competitiva que un criterio basado en la duración de la estancia.

23. En la medida en que la auténtica intención de la Sra. Blasi sea ofrecer arrendamientos a largo plazo de inmuebles residenciales, dispondría de la posibilidad de celebrar un contrato a tal efecto. Si, en cambio, el carácter intrínsecamente temporal de las estancias le impide hacer tal cosa, no es irrazonable que la Administración Tributaria considere que se trata de una explotación mercantil a corto plazo de bienes inmuebles y equipare el alojamiento que ofrece con el alojamiento, sujeto al impuesto, que ofrece un albergue o

un hotel barato. En efecto, sería concebible que el Ayuntamiento de Múnich utilizase también tales establecimientos para el alojamiento temporal de solicitantes de asilo y emigrantes.

que un arrendamiento es a largo plazo y cumple los requisitos establecidos para la exención sólo si se acredita que existe, desde el principio, intención de prestar alojamiento durante un período de al menos seis meses.

24. Con respecto a la letra b) de la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, no considero que las autoridades alemanas estén obligadas a conceder una exención con respecto a una parte de la duración de un contrato de arrendamiento si el período de vigencia de éste es superior a los seis meses. En mi opinión, las autoridades alemanas pueden legítimamente considerar

25. Por último, como ya he explicado, en la medida en que se considerara que la norma alemana, al gravar un alojamiento como el ofrecido por la Sra. Blasi, va más allá de lo previsto en el apartado 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13, podría en cualquier caso basarse en la última frase de la letra b) de la parte B del artículo 13.

## Conclusión

26. Por consiguiente, en mi opinión, procede responder del siguiente modo a las cuestiones remitidas por el Finanzgericht München:

«Una norma nacional que sujeta al IVA la prestación de alojamiento a corto plazo a huéspedes, es decir, la prestación de alojamiento sin un contrato que prevea una estancia mínima de seis meses, es compatible con el apartado 1 de la letra b) de la parte 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.»