



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 27 de septiembre de 2012*

«IVA — Exención del arrendamiento de bienes inmuebles — Arrendamiento de espacios comerciales — Servicios ligados a ese arrendamiento — Calificación de la operación a efectos del IVA — Operación integrada por una prestación única o por varias prestaciones independientes»

En el asunto C-392/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 14 de julio de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de julio de 2011, en el procedimiento entre

Field Fisher Waterhouse LLP

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. U. Løhmus, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de junio de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Field Fisher Waterhouse LLP, por los Sres. N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, y M. Jones, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. A. Robinson, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Szpunar, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: inglés.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Field Fisher Waterhouse LLP (en lo sucesivo, «FFW») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») acerca de la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a las prestaciones de servicios relacionadas con los espacios comerciales arrendados por FFW.

Marco jurídico

- 3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA dispone:
«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»
- 4 A tenor del artículo 2 de esa Directiva:
«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:
[...]
c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 5 El artículo 135 de la misma Directiva establece:
«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:
[...]
l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.
[...]»
- 6 Con arreglo al artículo 137 de dicha Directiva:
«1. Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:
[...]
d) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.
2. Los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance de dicho derecho.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 FFW es una firma de abogados que tomó en arrendamiento oficinas en Londres.
- 8 El contrato de arrendamiento concluido entre FFW y su arrendador estipula que los locales se arriendan a cambio del pago de tres diferentes cantidades. Estas corresponden, en primer lugar, a la renta por la ocupación de los locales, en segundo lugar, a la cuota de FFW en los costes de seguro del inmueble y, en tercer lugar, a las prestaciones de servicios que según dicho contrato proporciona obligatoriamente el arrendador. Esta tercera cantidad corresponde a las cargas debidas en contrapartida de prestaciones de servicios (en lo sucesivo, «cargas por servicios»), que incluyen en particular el suministro de agua, la calefacción en el conjunto del inmueble, las reparaciones de estructuras y de maquinarias de éste (en especial los ascensores), la limpieza de las partes comunes y la vigilancia del inmueble. El contrato de arrendamiento estipula que, en caso de impago de esas tres diferentes cantidades por el arrendatario, el arrendador puede resolver el contrato.
- 9 Según el tribunal remitente, el arrendador no ejerció el derecho de que disponía para optar por la imposición del arrendamiento de las oficinas, a efectos del artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA. En consecuencia, el arrendamiento del bien inmueble objeto del litigio principal está exento del IVA.
- 10 El arrendador tampoco facturó el IVA inherente a las prestaciones de servicios a FFW, considerando que éstas también estaban exentas del IVA.
- 11 FFW estima que esas prestaciones de servicios, realizadas por el arrendador, son operaciones sujetas al IVA. Por ello, FFW presentó a los Commissioners una solicitud de devolución del IVA que se habría pagado por esas prestaciones. Dado que los Commissioners denegaron esa solicitud por el motivo principal de que el arrendamiento y las prestaciones de servicios de que se trata constituyen a su juicio una sola prestación exenta del IVA, FFW interpuso un recurso ante el tribunal remitente. FFW alega ante éste que las prestaciones de servicios que dan lugar a las cargas por servicios objeto del litigio principal deben ser calificadas como operaciones sujetas al IVA.
- 12 En estas circunstancias, el tribunal remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
 - «1) La cuestión principal en el presente asunto es si los servicios prestados (en adelante, “servicios”) por los propietarios en virtud de lo dispuesto en un contrato de arrendamiento con sus inquilinos deben considerarse un componente de una única prestación exenta de arrendamiento de bien inmueble, bien porque los servicios forman, objetivamente, una sola prestación económica indisociable del arrendamiento, o bien porque son “accesorios” del arrendamiento, el cual constituye la prestación principal (en adelante, “prestación principal”). Para determinar esta cuestión, y en vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Rec. p. I-4983), ¿en qué grado es relevante que los servicios pudieran ser prestados (aunque, de hecho, no lo sean) por personas distintas de los propietarios, si bien, en virtud de las cláusulas del contrato de arrendamiento en cuestión, los arrendatarios no tenían otra opción que recibir los servicios de los propietarios?
 - 2) Para determinar si existe una única prestación ¿es relevante el hecho de que el impago por el inquilino del importe correspondiente a las cargas por servicios faculte al propietario no sólo a negarse a prestar los servicios, sino, además, a resolver el contrato de arrendamiento con el primero?

- 3) Si la respuesta a la primera cuestión es que la posibilidad de que los servicios sean directamente prestados por un tercero al inquilino es relevante, ¿se trata tan sólo de un factor que contribuye a determinar si los servicios constituyen, bien una única prestación económica indisociable cuya separación sería artificial, bien una prestación meramente accesorio del servicio principal, o se trata de un factor determinante? En caso de que se trate solamente de un factor que contribuye a aclarar si los servicios constituyen una prestación meramente accesorio, o de que no sea en absoluto relevante, ¿qué otros factores lo son para determinar el carácter accesorio de la prestación? En particular, ¿qué relevancia tiene que los servicios se presten en los locales objeto del alquiler, o guarden relación con estos, o en otras partes del inmueble?
- 4) Si la posibilidad de que sea un tercero quien preste los servicios fuese relevante, ¿es lo relevante, más concretamente, que los servicios los pueda prestar legalmente un tercero, incluso en el caso de que fuera difícil en la práctica organizarlo o acordarlo con el propietario, o es, más bien, la posibilidad efectiva o la práctica común en la prestación de dichos servicios lo que ha de considerarse relevante?
- 5) Los servicios en el presente asunto constituyen un conjunto de servicios prestados a cambio de una contraprestación única. En el supuesto de que algunos de estos servicios (por ejemplo, los de limpieza de las partes comunes, o el servicio de vigilancia) no formen parte de una única prestación económica indisociable o deban considerarse accesorios del servicio principal, pero otros servicios sí formen parte de una única prestación económica indisociable, ¿sería correcto repartir el total de la contraprestación entre los diversos servicios para determinar la parte de la contraprestación que está sujeta al impuesto y la parte no sujeta? Alternativamente, ¿sería correcto considerar que ese conjunto de servicios prestados están tan estrechamente ligados entre sí que forman «una sola prestación económica indisociable cuya división resultaría artificial», constituyendo por sí mismos una única prestación, diferente del arrendamiento del bien inmueble?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 13 Con sus cuestiones, que es oportuno examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta en sustancia si la Directiva IVA se ha interpretar en el sentido de que, en las circunstancias del litigio principal, el arrendamiento de bienes inmuebles y las prestaciones de servicios ligadas a ese arrendamiento deben calificarse como constitutivos de una prestación única, completamente exenta del IVA, o bien como varias prestaciones independientes, cuya sujeción al IVA se aprecia por separado. Ese tribunal quiere saber en especial qué importancia se ha de atribuir, en esas circunstancias, al hecho de que el contrato de arrendamiento estipula que el arrendatario debe aceptar las prestaciones de servicios proporcionadas por el arrendador, aunque podría, en principio, obtener al menos una parte de esas prestaciones de un tercero, por un lado, y, por otro, al hecho de que el impago por el arrendatario de las cargas por servicios confiere al arrendador el derecho a resolver el contrato de arrendamiento. Por otra parte, el tribunal remitente se pregunta sobre el régimen que debería aplicarse en el supuesto de que algunas de esas prestaciones estuvieran exentas del IVA, al igual que la prestación principal de arrendamiento de bienes inmuebles, mientras que otras estuvieran sujetas al IVA, en cuanto prestaciones independientes.
- 14 Previamente, conviene recordar que del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA (véanse en ese sentido las sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 22; de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, apartado 35, y de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rec. p. I-12359, apartado 21).
- 15 No obstante, cuando una operación comprende varios componentes, se plantea la cuestión de si debe considerarse como una prestación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente en el ámbito del IVA. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de

Justicia se deduce que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-897, apartado 51).

- 16 El Tribunal de Justicia ha juzgado al respecto que una prestación debe considerarse única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuya división resultaría artificial (véanse en ese sentido las sentencias de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 22, y *Everything Everywhere*, antes citada, apartados 24 y 25).
- 17 Además, ese es el supuesto cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse en ese sentido las sentencias de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30; *Part Service*, antes citada, apartado 52, y de 10 de marzo de 2011, *Bog* y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, Rec. p. I-1457, apartado 54).
- 18 Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe dividirse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante averiguar los elementos característicos de la operación considerada para determinar si las prestaciones realizadas constituyen varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas *CPP*, apartado 29; *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, apartado 20; *Aktiebolaget NN*, apartado 22; *Everything Everywhere*, apartados 21 y 22, y *Bog* y otros, apartado 53).
- 19 Sin embargo, no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA y, por tanto, es preciso considerar todas las circunstancias para determinar la amplitud de una prestación (véase la sentencia *CPP*, antes citada, apartado 27).
- 20 En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el sujeto pasivo realiza una prestación única en un caso específico y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas *CPP*, apartado 32; *Part Service*, apartado 54; *Bog* y otros, apartado 55, y el auto de 19 de enero de 2012, *Purple Parking* y *Airparks Services*, C-117/11, apartado 32). No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan permitirles resolver el asunto del que conocen (sentencia *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, antes citada, apartado 23).
- 21 Hay que observar acerca de ello que de los autos presentados al Tribunal de Justicia se deduce que en el asunto principal el contrato de arrendamiento concluido entre el arrendador y el arrendatario estipula que, además del arriendo de los locales al arrendatario, el arrendador también proporciona a éste diversas prestaciones de servicios. Como contrapartida, el arrendatario está obligado a pagar al arrendador las cantidades especificadas en ese contrato. Además, en caso de impago de éstas por el arrendatario, el arrendador tiene derecho a resolver el contrato de arrendamiento.
- 22 Siendo así, para que se pueda considerar que la totalidad de las prestaciones que el arrendador proporciona al arrendatario constituyen una prestación única a efectos del IVA, hay que examinar si en el presente caso las prestaciones realizadas forman una sola prestación económica indisociable cuya división tendría carácter artificial, o si constituyen una prestación principal en relación con la cual las otras prestaciones tienen carácter accesorio.

- 23 A efectos de ese examen el contenido del contrato de arrendamiento puede constituir un indicio importante en la apreciación del carácter único de la prestación. En el asunto principal parece ser que la razón económica de la conclusión del citado contrato no es sólo la adquisición del derecho a ocupar los locales arrendados sino también la obtención por el arrendatario de un conjunto de prestaciones de servicios. De tal forma, ese contrato de arrendamiento designa una prestación única convenida entre el arrendador y el arrendatario. Por otro lado, se ha de observar que el arrendamiento de bienes inmuebles y las prestaciones de servicios ligadas a éste, como las mencionadas en el apartado 8 de la presente sentencia, pueden constituir objetivamente una prestación de esa naturaleza. En efecto, la obtención de las prestaciones de servicios consideradas no puede entenderse como un fin en sí mismo para el arrendatario común de locales del tipo de los que son objeto del asunto principal, sino que constituye antes bien el medio para disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal, que es el arrendamiento de espacios comerciales.
- 24 Es cierto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las prestaciones de servicios como los que son objeto del asunto principal no se incluyen necesariamente en el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles, según lo prevé el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA (véanse en ese sentido las sentencias de 13 de julio de 1989, *Henriksen*, 173/88, Rec. p. 2763, apartado 14, y de 4 de junio de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rec. p. I-4629, apartado 38). Sin embargo, ello no significa en modo alguno que esas prestaciones de servicios, que están ligadas al arrendamiento de bienes inmuebles, y cuya realización se prevé en un contrato de arrendamiento, no puedan constituir prestaciones accesorias o ser indisociables de ese arrendamiento.
- 25 Siendo así, aunque en las circunstancias del litigio principal la inclusión de prestaciones de servicios en el contrato de arrendamiento considerado inclina a reconocer la existencia de una prestación única, hay que señalar que el solo hecho de que una prestación esté incluida en un contrato de arrendamiento no puede constituir por sí mismo el factor determinante en ese sentido. De esa manera, en el supuesto de que un contrato de arrendamiento comprendiera prestaciones que por su naturaleza no pudieran ser objetivamente consideradas como indisociables o accesorias en relación con la prestación principal de arrendamiento de bienes inmuebles, sino que fueran independientes de ésta, porque fuera artificial el nexo entre ellas y la prestación principal referida, las mencionadas prestaciones no formarían parte de una prestación única de arrendamiento de bienes inmuebles exenta del IVA. En el asunto principal, según se ha constatado en el apartado 23 de esta sentencia, la obtención de las prestaciones de servicios consideradas no se presenta sin embargo como constitutiva de un fin en sí mismo para el arrendatario.
- 26 En lo que se refiere a la incidencia del hecho de que un tercero podría en principio realizar algunas prestaciones de servicios, se debe señalar que esa posibilidad tampoco es determinante por sí misma. En efecto, según resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la posibilidad de que los componentes de una prestación única puedan proporcionarse de forma aislada en otras circunstancias es inherente al concepto de operación única compuesta, según resulta del apartado 15 de la presente sentencia (véase en ese sentido el auto *Purple Parking y Airparks Services*, antes citado, apartado 31).
- 27 Por último, en el supuesto de que las diferentes prestaciones de servicios se proporcionen a cambio de una contraprestación global, pero algunas de ellas estén exentas del IVA, al igual que la prestación principal, mientras que otras estén sujetas al IVA como prestaciones independientes, las cargas por servicios correspondientes a esas prestaciones deben distribuirse entre las diferentes prestaciones, para determinar la parte de esas cargas que debe ser gravada por el IVA y la que está exenta de ese impuesto.
- 28 Por las consideraciones anteriores, se ha de responder a las cuestiones planteadas que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un arrendamiento de bienes inmuebles y las prestaciones de servicios ligadas a ese arrendamiento, como las que son objeto del asunto principal, pueden constituir una prestación única a efectos del IVA. En ese contexto, la facultad atribuida al arrendador en el contrato de arrendamiento de resolver éste en caso de impago por el arrendatario de las cargas por

servicios constituye un indicio a favor de la existencia de una prestación única aunque no sea necesariamente el factor determinante para la apreciación de la existencia de tal prestación. En cambio, la circunstancia de que las prestaciones de servicios, como las que son objeto del asunto principal, podrían ser proporcionadas en principio por terceros no permite concluir que no pueden constituir, en las circunstancias de asunto principal, una prestación única. Incumbe al tribunal remitente determinar, a la luz de los criterios de interpretación enunciados por el Tribunal de Justicia en la presente sentencia, y de las circunstancias específicas del asunto, si las operaciones de que se trata están vinculadas en tal grado que deben ser calificadas como una prestación única de arrendamiento de bienes inmuebles.

Costas

- ²⁹ 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 Sexta) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un arrendamiento de bienes inmuebles y las prestaciones de servicios ligadas a ese arrendamiento, como las que son objeto del asunto principal, pueden constituir una prestación única a efectos del IVA. En ese contexto, la facultad atribuida al arrendador en el contrato de arrendamiento de resolver éste en caso de impago por el arrendatario de las cargas por servicios constituye un indicio a favor de la apreciación de la existencia de una prestación única aunque no sea necesariamente el factor determinante para la apreciación de la existencia de tal prestación. En cambio, la circunstancia de que las prestaciones de servicios, como las que son objeto del asunto principal, podrían ser proporcionadas en principio por terceros no permite concluir que no pueden constituir, en las circunstancias de asunto principal, una prestación única. Incumbe al tribunal remitente determinar, a la luz de los criterios de interpretación enunciados por el Tribunal de Justicia en la presente sentencia, y de las circunstancias específicas del asunto, si las operaciones de que se trata están vinculadas en tal grado que deben ser calificadas como una prestación única de arrendamiento de bienes inmuebles.

Firmas