



Recopilación de la Jurisprudencia

Asunto C-42/14

**Minister Finansów
contra**

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Arrendamiento de inmuebles — Suministro de electricidad, calefacción y agua y eliminación de residuos — Contratos entre el arrendador y los proveedores de bienes o prestadores de servicios — Prestaciones al arrendatario que se consideran realizadas por el arrendador — Gastos arrendaticios — Cálculo de la base imponible — Posibilidad de incluir los gastos arrendaticios en la base imponible de los servicios del arrendamiento — Operación conformada por una única prestación o por varias prestaciones independientes»

Sumario — Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 16 de abril de 2015

1. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Entrega de bienes — Prestaciones de servicios — Contrato de suministro de electricidad, calefacción y agua y eliminación de residuos celebrado en el marco de un arrendamiento de un bien inmueble — Prestaciones efectuadas al arrendatario por terceros — Prestaciones realizadas por el arrendador*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 14, ap. 1, 15, ap. 1, y 24, ap. 1)

2. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prestaciones de servicios — Operaciones compuestas por varios elementos — Operación que debe considerarse prestación única — Criterios de determinación*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo)

3. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prestaciones de servicios — Operaciones compuestas por varios elementos — Arrendamiento de bienes inmuebles — Prestación de servicios vinculada con el arrendamiento de bienes inmuebles — Operación única compuesta por prestaciones separadas — Requisitos — Apreciación por el órgano jurisdiccional nacional*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo)

1. Los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en la redacción que le da la Directiva 2009/162, deben interpretarse en el sentido de que, en el arrendamiento de inmuebles, se ha de considerar que el suministro de electricidad, calefacción y agua y la eliminación de residuos que realizan terceros

especializados para el arrendatario que realmente utiliza dichos bienes y servicios han sido efectuados por el arrendador cuando éste es parte en los respectivos contratos de suministro de dichas prestaciones y se limita a repercutir los costes de las mismas al arrendatario.

(véanse el apartado 28 y el punto 1 del fallo)

2. Véase el texto de la resolución.

(véanse los apartados 30 y 31)

3. La Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en la redacción que le da la Directiva 2009/162, debe interpretarse en el sentido de que, en principio, se ha de considerar que el arrendamiento de inmuebles y el suministro de agua, electricidad y calefacción y la eliminación de residuos que acompañan a dicho arrendamiento constituyen varias prestaciones separadas e independientes que deben apreciarse de manera diferenciada desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido, a menos que en la operación se den componentes, incluidos los que indican la razón económica de la celebración del contrato, que se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente conformen una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional llevar a cabo las valoraciones necesarias para decidirlo, teniendo en cuenta el conjunto de circunstancias en que se desarrollan el arrendamiento y las prestaciones que lo acompañan y, especialmente, el contenido del propio contrato.

Y es que, para determinar si las prestaciones realizadas constituyen varias prestaciones independientes o una única prestación, es necesario determinar los elementos característicos de la operación considerada.

Para discernir los elementos característicos de la operación de que se trate pueden tenerse en cuenta datos que reflejen los intereses de las partes contratantes, como son, por ejemplo, el modo de tarificación y facturación. Procede en particular comprobar si, a tenor del contrato, el arrendatario y el arrendador pretenden ante todo, en sus posiciones respectivas, obtener u ofrecer el arrendamiento de un inmueble, y únicamente buscan subsidiariamente obtener el uno y facilitar el otro más prestaciones, incluso si éstas resultan necesarias para disfrutar del bien.

Así pues, conviene tener en cuenta las circunstancias que se enumeran a continuación, y que permiten distinguir dos supuestos principales.

En primer lugar, si el arrendatario tiene la facultad de elegir a sus prestatarios o las modalidades de uso de los bienes o servicios en cuestión, puede considerarse, en principio, que las prestaciones referidas a dichos bienes o servicios son prestaciones diferentes del arrendamiento. En especial, si el arrendatario puede decidir sobre sus consumos de agua, electricidad o calefacción, que pueden comprobarse mediante la instalación de contadores individuales y facturarse en función de dichos consumos, puede considerarse, en principio, que las prestaciones referidas a dichos bienes o servicios son prestaciones diferentes del arrendamiento. Por lo que se refiere a los servicios, como la limpieza de las partes comunes de un inmueble constituido en propiedad horizontal, procede considerar que son distintos del arrendamiento si pueden ser organizados por cada arrendatario individual o por los arrendatarios colectivamente y si las facturas dirigidas al arrendatario mencionan en todos los casos la entrega de dichos bienes y la prestación de dichos servicios como conceptos separados de la renta.

En este supuesto, el mero hecho de que el impago de los gastos arrendaticios permita al arrendador resolver por incumplimiento el contrato de arrendamiento no impide en absoluto que las prestaciones a que se refieren dichos gastos constituyan prestaciones separadas del arrendamiento.

Además, el hecho de que el arrendatario disponga de la facultad de adquirir dichas prestaciones al prestatario de su elección tampoco es determinante por sí mismo, dado que la posibilidad de que los componentes de una única prestación puedan proporcionarse de forma aislada en otras circunstancias es inherente al concepto de operación única compuesta.

En segundo lugar, si, objetivamente, un inmueble arrendado conforma un todo único con las prestaciones que lo acompañan, puede considerarse que éstas constituyen una única prestación junto con ese arrendamiento. Tal puede ser el caso, en particular, del arrendamiento de oficinas llave en mano, ya preparadas para funcionar con el suministro de fuentes de energía y determinadas otras prestaciones, y del arrendamiento de corta duración de inmuebles, en particular para vacaciones o por motivos profesionales, que se ofrece junto con dichas prestaciones pero sin que puedan separarse del mismo.

Además, si el propio arrendador no dispone de la facultad de elegir, libremente y con independencia sobre todo de otros arrendadores, tanto a los proveedores de bienes y prestadores de servicios como las modalidades de dichos bienes o servicios que acompañan al arrendamiento, las prestaciones en cuestión resultarán en general indisociables del arrendamiento y podrá asimismo considerarse que conforman un todo único y, por ello, una única prestación junto con dicho arrendamiento. Tal es el caso, en especial, si el arrendatario que es propietario de parte de un edificio de viviendas está obligado a usar de los servicios de los prestatarios designados por el conjunto de copropietarios y a pagar una cuota de los gastos generales referidos a dichas prestaciones, cuota que posteriormente repercutirá al arrendatario.

En este segundo supuesto, apreciar de manera separada, en lo que atañe a su sujeción al IVA, el suministro de prestaciones y el arrendamiento sería tanto como desglosar de manera artificial una operación económica única.

(véanse los apartados 32, 37 a 44 y 47 y el punto 2 del fallo)