



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 19 de diciembre de 2018\*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 19, 29 y 135, apartado 1, letra l) — Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes — Exención del arrendamiento de bienes inmuebles — Contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de los bienes muebles necesarios para dicha explotación — Prestaciones relacionadas con el bien inmueble que dieron lugar a la deducción del IVA — Regularización»

En el asunto C-17/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Mureș (Tribunal de Distrito de Mureș, Rumanía), mediante resolución de 20 de diciembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia 9 de enero de 2018, en el proceso penal contra

**Virgil Mailat,**

**Delia Elena Mailat,**

**Apcom Select SA,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. F. Biltgen (Ponente), Presidente de Sala, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y el Sr. E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Mailat, por el Sr. L. Chiriac y la Sra. O.D. Crăciun, avocați;
- en nombre de la Sra. Mailat, por los Sres. S. Bogdan y D.-S. Chertes, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por el Sr. R.H. Radu, posteriormente por el Sr. C.-R. Canțar y por las Sras. O.C.-M. Florescu y E. Gane, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: rumano.

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

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 19, 29 y 135, apartado 1, letra l), 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un proceso penal incoado contra el Sr. Virgil Mailat y la Sra. Delia Elena Mailat y contra la sociedad mercantil de la que ambos son administradores, Apcom Select SA, por hechos constitutivos de un delito de evasión fiscal, debido a que, tras haber deducido el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por varias obras realizadas en un inmueble destinado a su actividad comercial, no regularizaron ese IVA en el momento de arrendar el inmueble en cuestión y los bienes muebles necesarios para llevar a cabo esa actividad.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 El artículo 19 de la Directiva IVA es del siguiente tenor:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

- 4 El artículo 29 de dicha Directiva dispone que:

«El artículo 19 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.»

- 5 A tenor del artículo 135, apartado 1, letra l), de la misma Directiva:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.»

### ***Derecho rumano***

- 6 El artículo 149 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se establece el Código Tributario), de 23 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003), en su versión en vigor en el mes de diciembre de 2007, dispone:

«(1) A efectos del presente artículo:

[...]

- d) el impuesto deducible correspondiente a los bienes de inversión es el impuesto pagado o devengado correspondiente a toda operación vinculada a la adquisición, fabricación, construcción, transformación o modernización de estos bienes, excluyendo el impuesto pagado o devengado correspondiente a la reparación o al mantenimiento de los citados bienes o el impuesto soportado por la adquisición de las piezas de repuesto destinadas a la reparación o mantenimiento de bienes de inversión.

[...]

(4) La regularización del impuesto deducible contemplado en el apartado 1, letra d), se practicará:

- a) en el caso de que el bien de inversión sea usado por el sujeto pasivo:
1. total o parcialmente, para fines distintos de la actividad económica;
  2. para la realización de operaciones que no dan derecho a la deducción del impuesto;
  3. para la realización de operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto en medida distinta de la deducción inicial.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 7 Apcom Select, administrada por el Sr. y la Sra. Mailat, recepcionó, en mayo de 2007, diversas obras efectuadas en concepto de inversión durante el período 2006-2007 en un inmueble en el que explotaba un restaurante. Esta sociedad procedió a la deducción del IVA correspondiente a dichas obras y al activo inmovilizado y a los bienes vinculados a la explotación del referido restaurante.
- 8 En diciembre de 2007, esa misma sociedad celebró con otra sociedad mercantil, en el marco de un régimen de exención del pago del IVA, un contrato de arrendamiento del inmueble en cuestión y del activo inmovilizado y los bienes vinculados a la explotación del restaurante. El arrendatario siguió explotando comercialmente el restaurante bajo el mismo nombre comercial. En el momento de la celebración de dicho contrato, el Sr. y la Sra. Mailat no procedieron a la regularización del IVA correspondiente al IVA deducido por las obras efectuadas y por el activo inmovilizado y los bienes vinculados a la explotación del restaurante, siendo así que, en virtud de la normativa nacional, tenían la obligación de hacerlo.
- 9 En este contexto, se incoó ante el órgano jurisdiccional remitente, a instancia de la Dirección Nacional Anticorrupción, un procedimiento penal contra el Sr. y la Sra. Mailat y Apcom Select por evasión fiscal.
- 10 En el presente asunto, el Sr. y la Sra. Mailat sostienen que el hecho de haber arrendado a través de Apcom Select el inmueble en el que explotaban un restaurante, incluidos los bienes de capital y los bienes vinculados a la explotación del restaurante, a otra sociedad mercantil, constituye una transmisión de empresa, en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva IVA, y que, por lo tanto,

Apcom Select tenía derecho a deducir el IVA correspondiente a las obras de modernización efectuadas durante el período 2006-2007, sin estar obligada a regularizar el IVA a favor del Estado en el momento de la celebración del contrato de arrendamiento.

- 11 En estas circunstancias, el Tribunalul Mureș (Tribunal de Distrito de Mureș, Rumanía) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) La celebración de un contrato por el que una sociedad arrienda a otra sociedad un inmueble en el que anteriormente explotaba un restaurante, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo, continuando la sociedad arrendataria con la explotación del restaurante bajo la misma denominación que se había utilizado anteriormente ¿constituye una transmisión de empresa en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva [IVA]?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial ¿constituye la operación descrita una prestación de servicios calificada de arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva [IVA], o bien una prestación de servicios compleja que no se califica de “arrendamiento de bienes inmuebles”, gravada conforme a la ley?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Primera cuestión prejudicial***

- 12 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», contenido en el artículo 19 de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que comprende una operación mediante la que se arrienda un inmueble destinado a una explotación comercial, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo destinados a dicha explotación, cuando el arrendatario continúa con la explotación bajo el mismo nombre comercial.
- 13 Para responder a esta cuestión prejudicial procede señalar que el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA está redactado en términos idénticos a los del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, en lo sucesivo, «Sexta Directiva») y que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición es aplicable, *mutatis mutandis*, al artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA. Conforme a dicha jurisprudencia, el objetivo de esta disposición consiste en facilitar las transmisiones de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con un gasto considerable que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 39, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 23).
- 14 En lo que concierne al concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes» el Tribunal de Justicia ha declarado que este debe interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 40, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 24).

- 15 De esta misma jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma y que la cuestión de si este conjunto debe contener o no bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartados 25 y 26).
- 16 El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que, en el marco de la apreciación global de las circunstancias de hecho que ha de llevarse a cabo para determinar si la operación controvertida está comprendida en el ámbito del concepto de «transmisión de una universalidad de bienes» en el sentido de la Directiva IVA, debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 32).
- 17 Así, en el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA, incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 27).
- 18 En lo que respecta a las actividades económicas que consisten en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles, el Tribunal de Justicia ha declarado, además, que no existe transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA, cuando no se ponen a disposición del cesionario los locales. En particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Directiva IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 28).
- 19 En lo que concierne a la actividad controvertida en el litigio principal, a saber, la explotación de un restaurante, procede señalar que se trata de una actividad que, en principio, no puede desarrollarse sin disponer de un local comercial. En efecto, salvo en el caso de los servicios de restauración ambulante, la actividad de restauración requiere que quien la explote disponga de un local que pueda servir de cocina y que pueda albergar el equipo, el material y las materias primas necesarias para la preparación de los platos. Pues bien, el litigio principal no versa sobre una actividad de restauración ambulante, sino sobre la explotación de un establecimiento fijo, que dispone de una cocina y de una sala de restauración.
- 20 Procede recordar que incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales, no es necesario, por regla general, para garantizar el mantenimiento de ciertas actividades económicas cedidas, que el propietario del establecimiento mercantil lo sea también del inmueble en el que se encuentra el comercio (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 34). Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiere que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 36).
- 21 No obstante, es necesario precisar que el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), en el que el Tribunal de Justicia formuló tales consideraciones, versaba sobre la transmisión, al nuevo titular de la actividad comercial controvertida

en dicho asunto, de la propiedad de las existencias y del equipamiento necesario para dicha actividad, que se consideró constituirían un conjunto de bienes muebles suficiente para garantizar el mantenimiento de la referida actividad.

- 22 En cambio, en el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que los elementos necesarios para el ejercicio de la actividad económica controvertida en el litigio principal fueron únicamente arrendados, sin que se procediera a la transmisión de los derechos de propiedad correspondientes.
- 23 Pues bien, tal puesta a disposición del conjunto formado por dichos elementos no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA.
- 24 Para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede señalar, no obstante, que de las observaciones remitidas al Tribunal de Justicia se desprende que varios bienes muebles no fueron arrendados al cesionario, sino vendidos. Corresponde en último término al juez nacional determinar si dichos bienes permitían, por sí solos, al cesionario proseguir de manera autónoma con la actividad económica en cuestión, o si el bien inmueble objeto del contrato de arrendamiento de que se trata en el litigio principal contaba con las instalaciones necesarias para llevar a cabo esa actividad económica.
- 25 Asimismo, procede añadir, por un lado, que para quedar comprendido en el concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA, es preciso que el cesionario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 44).
- 26 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que las intenciones que albergaba el adquirente pueden o, en determinados casos, deben tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación, siempre que estas puedan deducirse a partir de elementos objetivos (sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 38).
- 27 Pues bien, aunque es cierto que, en el litigio principal, ha quedado acreditado que el arrendatario continuó ejerciendo durante más de dos años la actividad económica autónoma ejercida anteriormente por el arrendador y que, según se desprende de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, mantuvo a los empleados y a los mismos proveedores y cumplió los compromisos comerciales asumidos por el arrendador con respecto a su clientela, no lo es menos que dicho arrendatario nunca estuvo en condiciones, como tal, de liquidar la actividad en cuestión, puesto que, al no haber adquirido la propiedad de una gran parte de los elementos necesarios para la explotación de dicha actividad, no tenía la capacidad para enajenarlos.
- 28 Por otro lado, si bien es cierto que elementos como la duración del arrendamiento celebrado y las formas acordadas para finalizarlo deben ser tenidas en cuenta al apreciar globalmente la operación de transmisión de bienes en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA, no lo es menos que ni la duración del contrato ni la posibilidad de resolver este último previo preaviso a corto plazo son, en sí mismas, determinantes para concluir que el cesionario tenía la intención de liquidar de inmediato el establecimiento comercial o la parte de empresa transmitida (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartados 42 y 43). Pues bien, dado que, en el presente asunto, tal y como se desprende del apartado anterior, el arrendatario de Apcom Select no podía en ningún caso proceder a la liquidación de la actividad económica de que se trata, el hecho de que la aplicación del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA no pueda denegarse únicamente sobre la base de uno solo de estos motivos (véase, en este sentido, la sentencia

de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartados 42 a 44) carece de pertinencia para la calificación de la operación controvertida en el litigio principal a efectos de dicha disposición.

- 29 Por lo demás, procede recordar que la circunstancia, prevista en el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA, de que el beneficiario continúe la personalidad del cedente no convierte la continuación de esta persona en un requisito para la aplicación de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 43). En consecuencia, la circunstancia de que, en el caso de autos, el beneficiario haya continuado explotando la actividad bajo el mismo nombre comercial que el cedente carece igualmente de pertinencia para determinar si la operación controvertida en el litigio principal está comprendida o no en el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA.
- 30 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», en el sentido del artículo 19 de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que no comprende una operación mediante la que se arrienda un inmueble destinado a una explotación comercial, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo destinados a dicha explotación, aunque el arrendatario continúe realizando la actividad del arrendador bajo el mismo nombre comercial.

### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

- 31 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de todos los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para dicha explotación constituye un «arrendamiento de bienes inmuebles», en el sentido de dicha disposición, o si tal contrato ha de considerarse una prestación de servicios compleja.
- 32 Para responder a esta cuestión procede recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende 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 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 33 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 34 Así ocurre también 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 (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, apartado 22 y jurisprudencia citada).

- 35 Si bien es cierto que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el sujeto pasivo realiza una prestación única en un caso concreto y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todos los elementos de interpretación que le sean útiles para resolver el litigio (sentencia de 27 de junio de 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, apartado 23).
- 36 Así, en lo que atañe a los conceptos de «alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles» en el sentido del artículo 135, apartado 1, de la Directiva IVA, procede recordar que, a falta de una definición de dichos conceptos en el referido artículo, el Tribunal de Justicia ha definido el arrendamiento de bienes inmuebles, en el sentido de esta disposición, como el derecho que el propietario cede al arrendatario, a cambio de una retribución y por un plazo pactado, a ocupar este inmueble y a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 2001, «*Goed Wonen*», C-326/99, EU:C:2001:506, apartado 55, y de 6 de diciembre de 2007, *Walderdorff*, C-451/06, EU:C:2007:761, apartado 17).
- 37 Por otro lado, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva IVA, incluidos los conceptos de «alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles», se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencia de 6 de diciembre de 2007, *Walderdorff*, C-451/06, EU:C:2007:761, apartado 18 y jurisprudencia citada).
- 38 En el caso de autos, procede pues examinar si la operación controvertida en el litigio principal, a saber, el arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial junto con los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para ello, debe considerarse una prestación única o varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente a efectos del IVA.
- 39 A este respecto, de los autos a disposición del Tribunal de Justicia se desprende que el arrendamiento de bienes muebles objeto del contrato de arrendamiento no parece poder separarse del arrendamiento del bien inmueble objeto del litigio principal. Tampoco se niega que algunos de esos bienes muebles, como los equipos o los utensilios de cocina, han sido incorporados a dicho inmueble y deben, por el momento, considerarse parte integrante de este. En la medida en que los bienes de consumo que han sido arrendados o, algunos de ellos, cedidos, junto con el bien inmueble, estaban igualmente destinados, al igual que este último, a la explotación del restaurante, no puede considerarse que dicho arrendamiento/cesión persiga una finalidad propia, sino que ha de interpretarse como un medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal, constituido por el arrendamiento del bien inmueble.
- 40 En consecuencia, ha de considerarse que el arrendamiento del bien inmueble constituye la prestación principal respecto de la cual las otras prestaciones, a saber, el arrendamiento de los bienes de capital y de los bienes de consumo, son meramente accesorias.
- 41 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de todos los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para dicha explotación constituye una prestación única en la que el arrendamiento del inmueble es la prestación principal.

## Costas

- 42 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Décima) declara:

- 1) El concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», en el sentido del artículo 19 de 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 no comprende una operación mediante la que se arrienda un inmueble destinado a una explotación comercial, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo destinados a dicha explotación, aunque el arrendatario continúe realizando la actividad del arrendador bajo el mismo nombre comercial.
- 2) Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de todos los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para dicha explotación constituye una prestación única en la que el arrendamiento del inmueble es la prestación principal.

Firmas