SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 12 de febrero de 1998 *

En el asunto C-346/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Finanzgericht München (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Elisabeth Blasi

y

Finanzamt München I,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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, 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; M. Wathelet (Ponente), J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward y J.-P. Puissochet, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Sra. Blasi, representada por el Sr. Hans-W. Weindl, Abogado de Múnich; del Gobierno alemán, representado por los Sres. Ernst Röder y Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 5 de junio de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de septiembre de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 20 de septiembre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre siguiente, el Finangericht München planteó, con arreglo al

artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del 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, 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Sra. Blasi y el Finanzamt München I (Administración tributaria; en lo sucesivo, «Finanzamt») relativo a la sujeción de la Sra. Blasi al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), por unas operaciones de alojamiento consideradas, en Derecho alemán, de corta duración, al haber sido efectuadas en virtud de contratos de arrendamiento de una duración inferior a seis meses.

3 Según la resolución de remisión, las disposiciones de la legislación alemana aplicables a los hechos del litigio principal, que corresponden al número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, se hallan contenidas en la versión de 1980 de la Umsatzsteuergesetz (Ley reguladora del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»).

4 A tenor de la letra a) de la primera frase y de la segunda frase del número 12 del artículo 4 de la UStG:

«Entre las operaciones contempladas en los números 1 a 3 del apartado 1 del artículo 1, están exentas:

[...]

12.

a) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, de títulos a los que se apliquen las normas de Derecho civil relativas a los bienes inmuebles y de propiedades inmobiliarias del Estado,

b) [...]

c) [...]

Estará sujeto al Impuesto el alquiler de habitaciones y de dormitorios puestos a disposición para el alojamiento de corta duración de personas distintas de los familiares, amigos o parientes ("Fremden") [...]»

5 La Sra. Blasi dio en arrendamiento varios edificios situados en Múnich y alojó en ellos, a partir de 1984, a varias familias de refugiados procedentes de países de Europa central y del este que le enviaba el Departamento de Asistencia Social municipal.

6 Según la resolución de remisión, los inmuebles que se utilizaban para el alojamiento eran viviendas ordinarias que constaban de varios apartamentos cada uno. Se ponían a disposición de las familias habitaciones completamente amuebladas y dotadas de instalaciones que permitían cocinar. Los propios refugiados limpiaban las habitaciones. La Sra. Blasi garantizaba el suministro y la limpieza de ropa de cama, así como el cuidado de los suelos, escaleras, cuartos de baño y sanitarios. No se servía a los ocupantes comida alguna. Los inmuebles no contaban con recepción ni con habitaciones comunes ni con otras estancias destinadas a uso común.

7 La ciudad de Múnich no tenía ningún derecho de requisa, si bien intervenía como intermediario y enviaba personas a la Sra. Blasi cuando llegaba a su conocimiento que esta última tenía disponibles algunos apartamentos.

8 Para los gastos de alojamiento, soportados por la ciudad de Múnich, el Departamento de Asistencia Social municipal expedía a favor de la Sra. Blasi declaraciones de asunción de gastos, las cuales abarcaban habitualmente una duración de un mes y podían prorrogarse en caso de necesidad. El abono se llevaba a cabo con arreglo a una determinada cantidad diaria, fijada de común acuerdo entre la Sra. Blasi y la ciudad de Múnich. Durante el año al que se refiere la presente controversia, a saber 1984, dicha cantidad ascendió a 25 DM por persona y día.

9 Los contratos de arrendamiento se celebraban individualmente entre la Sra. Blasi y los arrendatarios enviados por el Departamento de Asistencia Social de la ciudad de Múnich. En la mayoría de los casos, la estancia efectiva de los refugiados se prolongaba durante más de seis meses. Según la resolución de remisión, mediante varias cartas dirigidas a la ciudad de Múnich, la Sra. Blasi se había negado a acoger a algunos refugiados que deseaban habitar en sus apartamentos durante muy poco tiempo y había manifestado su intención de arrendar únicamente a aquellas personas que desearan permanecer en sus apartamentos durante al menos seis meses. Sin embargo, los contratos de arrendamiento celebrados entre la Sra. Blasi y sus arrendatarios siempre se firmaban por un plazo inferior a seis meses.

10 Mediante una liquidación tributaria de 7 de abril de 1987, se gravó a la Sra. Blasi de acuerdo con su declaración y su cuota tributaria en concepto de IVA se fijó en la cantidad de 82.043 DM. A raíz de las conclusiones formuladas en el informe la Inspección financiera de 28 de diciembre de 1990, el Finanzamt, mediante decisión rectificativa de 13 de julio de 1993, fijó la cuota tributaria debida en concepto de IVA en la cantidad de 151.278 DM, por cuanto la Sra. Blasi no había declarado todas las operaciones imponibles que había realizado durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1984.

11 Al haber sido desestimada la reclamación presentada contra dicha decisión, la Sra. Blasi interpuso un recurso ante el Finanzgericht München.

12 La Sra. Blasi solicitó que, una vez que se modificara la liquidación tributaria, la decisión rectificativa y la decisión denegatoria de la reclamación, se anulara la cuota tributaria que se le reclamó en concepto de IVA correspondiente al año 1984. Por el contrario, el Finanzamt solicitó que se desestimara el recurso.

13 Con carácter preliminar, el Finanzgericht München señala que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof sobre el número 12 del artículo 4 de la UStG, una operación de alojamiento hotelero se considera gravable si la intención del operador es poner a disposición los citados lugares únicamente para un alojamiento temporal. La duración efectiva del arrendamiento importa poco ya que, según una jurisprudencia consolidada, en el supuesto de alojamiento de refugiados o de solicitantes de asilo, proporcionado por las autoridades públicas, habrá de estarse a la duración prevista en el contrato de arrendamiento. Se considera que el arrendamiento es de corta duración cuando la prevista en el contrato sea inferior a seis meses.

14 El Finanzgericht München pone de manifiesto que, de seguirse estos criterios en el asunto de que está conociendo, parece que las operaciones realizadas por la Sra. Blasi no podían estar exentas del IVA ya que, aun cuando la Sra. Blasi destinara las viviendas que ella misma alquilaba a un arrendamiento a largo plazo, en ningún momento se había celebrado contrato alguno de larga duración. Tan sólo de una forma retrospectiva podría afirmarse que el arrendamiento de los apartamentos por mediación de la ciudad de Múnich se ha efectuado por varios años, ya que, según los cálculos de la Sra. Blasi, la duración efectiva media de arrendamiento es de 14,4 meses.

15 El Finanzgericht München indica, asimismo, que la excepción a la exención prevista en la segunda frase del punto 12 del artículo 4 de la UStG se basa en el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, el cual 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:

a) [...]

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;

[...]»

16 Puesto que el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva se limita a prever que las operaciones de alojamiento que se efectúen en el marco de sectores que tengan una función similar a la del hotelero estarán excluidas de la exención de que disfrutan el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, sin contemplar específicamente las operaciones de alojamiento de corta

duración, el Finanzgericht München se pregunta si dicha disposición es compatible con la segunda frase del número 12 del artículo 4 de la UStG. En consecuencia, planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar", y cuáles de dichos criterios deben necesariamente concurrir?»

17 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en sustancia si el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que las operaciones que corresponden, en Derecho alemán, al concepto de alojamiento de corta duración de personas distintas de los familiares constituyen, en el sentido del Derecho comunitario, operaciones de alojamiento efectuadas en el marco de unos sectores que tienen una función similar a la del sector hotelero de forma que están sujetas al IVA. Pregunta, asimismo, sobre si es compatible con el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva distinguir entre operaciones imponibles y operaciones exentas en función de la duración del alojamiento, ya que la exención está reservada a las operaciones de alojamiento que se traduzcan en la celebración de un arrendamiento por más de seis meses, sin importar la duración efectiva total del arrendamiento.

18 Con carácter preliminar, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, 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 (sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 13, y de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Rec. p. I-2341, apartado 19).

19 La expresión «con excepción de 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», que figura en el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, introduce una excepción a la exención prevista en la citada disposición para el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Por consiguiente, coloca las operaciones contempladas en dicho precepto bajo régimen general de la citada Directiva, cuya intención es sujetar al impuesto todas las operaciones imponibles, con excepción de las previstas expresamente. Por lo tanto, dicha cláusula no puede ser objeto de una interpretación restrictiva.

20 Debe añadirse que, como ha señalado el Abogado General en el punto 18 de sus conclusiones, la expresión «sectores que tengan una función similar» debe interpretarse de forma amplia, puesto que su objetivo es garantizar que queden sujetas al impuesto las operaciones de alojamiento temporal similares a las realizadas en el sector hotelero, que pueden hacer la competencia a éstas.

21 Los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación para definir las operaciones de alojamiento que deben ser gravadas, como excepción a la exención del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles establecida en el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva. Dicho margen de apreciación tiene su límite en la finalidad de esta disposición que es, tratándose de la puesta a disposición de habitaciones, que las operaciones —imponibles— de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero o de sectores que tengan una función similar deban distinguirse de las operaciones exentas, que son el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

22 En consecuencia, incumbe a los Estados miembros, al adaptar su Derecho interno al número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, establecer los criterios que les parezcan adecuados para hacer la citada distinción.

23 Debe observarse que el hecho de distinguir entre el alojamiento en el sector hotelero (como operación imponible) y el arrendamiento de habitaciones (como operación exenta) en función de la duración del alojamiento constituye un criterio de distinción adecuado, en la medida en que el alojamiento hotelero se distingue del arrendamiento de una habitación precisamente por la duración de la estancia, entre otros criterios. Por lo general, la estancia en un hotel es más bien breve y la estancia en un apartamento destinado al arrendamiento, bastante larga.

24 A este respecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 20 de sus conclusiones, la utilización del criterio de la prestación de alojamiento de corta duración definido como el inferior a seis meses, parece razonable para garantizar la sujección al tributo de las operaciones realizadas por aquellos sujetos pasivos que ejerzan una actividad similar a la función esencial desempeñada por un hotel, a saber, proporcionar un alojamiento temporal en el marco de una relación mercantil.

25 Además, por lo que se refiere a la definición del concepto de corta duración en Derecho alemán, la exigencia establecida por la jurisprudencia del Bundesfinanzhof según la cual, para beneficiarse de la exención, es preciso probar la intención, puesta de manifiesto mediante un contrato de arrendamiento u otro cualquiera, de alquilar un bien durante un plazo mínimo de seis meses, parece un criterio sencillo y adecuado para conseguir la finalidad que pretende alcanzar la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que es garantizar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en dicha disposición.

26 No obstante, debe reconocerse que en algunas situaciones, probablemente excepcionales, es posible que algunas cláusulas del contrato de arrendamiento, entre ellas la relativa a la duración, no reflejen totalmente la realidad de las relaciones contractuales, al no hallarse el sujeto pasivo, por ejemplo, en condiciones de fijar libremente con sus arrendatarios la duración del arriendo, cuando ésta depende de las declaraciones de las autoridades públicas por las que éstas se hacen cargo de los gastos. En tales condiciones, incumbe en última instancia al órgano jurisdiccional nacional verificar si por estas razones, que se traducen, en particular, en el automatismo de las reconducciones de los contratos de arrendamiento, no convendría tomar en consideración la duración efectiva total del alojamiento, en vez de la que figura en el contrato de arrendamiento.

27 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que son imponibles, como operaciones de alojamiento que se efectúan en el marco de aquellos sectores que

tengan una función similar a la del sector hotelero, las operaciones de alojamiento de corta duración para personas distintas de los familiares. En este sentido, el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 no se opone a que se sometan a tributación los contratos celebrados por una duración inferior a seis meses, ya que se supone que esta duración refleja la intención de las partes. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar si, en el asunto de que está conociendo, determinados elementos (como, por ejemplo, la reconducción automática del contrato de arrendamiento) contribuyen a demostrar que la duración que figura en el contrato de arrendamiento no refleja la verdadera intención de las partes, en cuyo caso procedería tomar en consideración la duración efectiva total del alojamiento, más bien que la que consta en el referido contrato.

Costas

28 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht München mediante resolución de 20 de septiembre de 1995, declara:

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, 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, puede interpretarse en el sentido de que son imponibles, como operaciones de alojamiento que se efectúan en el marco de aquellos sectores que tengan una función similar a la del sector hotelero, las operaciones de alojamiento de corta duración para personas distintas de los familiares. En este sentido, el número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 no se opone a que se sometan a tributación los contratos celebrados por una duración inferior a seis meses, ya que se supone que esta duración refleja la intención de las partes. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar si, en el asunto de que está conociendo, determinados elementos (como, por ejemplo, la reconducción automática del contrato de arrendamiento) contribuyen a demostrar que la duración que figura en el contrato de arrendamiento no refleja la verdadera intención de las partes, en cuyo caso procedería tomar en consideración la duración efectiva total del alojamiento, más bien que la que consta en el referido contrato.

Gulmann Wathelet Mointinho de Almeida

Edward Puissochet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de febrero de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

C. Gulmann