Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 16 de abril de 2015 *

«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»

En el asunto C-42/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 22 de octubre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de enero de 2014, en el procedimiento seguido entre

Minister Finansów

y

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y los Sres. E. Jarašiūnas y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de noviembre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Minister Finansów, por los Sres. T. Tratkiewicz y J. Kaute, en calidad de agentes;

— en nombre de la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, por la Sra. K. Przygodzka y el Sr. A. Fajt, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. K. Warfołomiejew, radca prawny, y el Sr. Ł. Adamczyk, doradca podatkowy;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: polaco.

— en nombre del Gobierno griego, por la Sra. K. Nasopoulou, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. J. Beeko, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. Ł. Habiak y la Sra. L. Lozano Palacios, 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;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial versa sobre 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 su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Dicha petición se presentó en un litigio seguido entre el Minister Finansów (Ministro de Hacienda) y la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (oficina de Varsovia del Organismo de Inmuebles del Ejército; en lo sucesivo, «Wojskowa Agencja Mieszkaniowa») en relación con el dictamen particular emitido por el Minister Finansów el 21 de junio de 2011 y mediante el que se declaraba la improcedencia del método de liquidación y aplicación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que había adoptado dicho Organismo para los bienes entregados y servicios prestados en los supuestos de arrendamiento de inmuebles.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 El artículo 15, apartado 1, de la Directiva dispone lo siguiente:

«La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.»

6 Según el artículo 24, apartado 1, de la Directiva:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

7 El artículo 73 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

Derecho polaco

8 El artículo 7, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U nº 54, epígrafe 535), de 11 de marzo de 2004, dispone lo siguiente:

«Se considerará "entrega de bienes" a efectos del artículo 5, apartado 1, punto 1, la transmisión del derecho a disponer de bienes como propietario […]».

9 El artículo 8, apartado 1, de esa Ley precisa lo siguiente:

«Se considerará "prestación de servicios" a efectos del artículo 5, apartado 1, punto 1, cualquier servicio prestado a una persona física, una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica que no constituya una de las entregas de bienes previstas en el artículo 7 […]».

10 El artículo 29, apartado 1, de la misma Ley es del tenor siguiente:

«Será la base imponible el volumen de negocios, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 a 21 y en los artículos 30 a 32, 119 y 120, apartados 4 y 5. Se considerará "volumen de negocios" el importe adeudado por la venta, deducidos los impuestos aplicables. El importe adeudado estará constituido por la totalidad de la prestación debida por el adquirente o por un tercero. Se incrementará en las ayudas, subvenciones y demás suplementos similares (deducidos los impuestos aplicables) que incidan directamente en el precio (importe adeudado) de los bienes entregados o los servicios prestados sujetos al impuesto.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 La Wojskowa Agencja Mieszkaniowa es una entidad pública que se encarga en especial de arrendar los inmuebles del Estado que le han sido confiados. Al hacerlo, refactura prestaciones que incluyen, por una parte, el suministro de determinadas fuentes de energía, como son la electricidad, la calefacción y el agua y, por otra parte, la eliminación de residuos, trasladando al arrendatario los gastos que ha soportado en la compra de dichos bienes y servicios a los terceros proveedores o prestadores. Por lo que se refiere a las fuentes de energía, la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa factura al arrendatario importes a cuenta cuyo volumen se fija en el contrato de arrendamiento, aplicando el tipo impositivo correspondiente a cada una de dichas fuentes, procediendo posteriormente a regularizar a final de año las cuentas en función del consumo efectivo de electricidad, calefacción y agua realizado por el arrendatario.

12 Dado que los tipos de IVA fueron modificados al alza con efecto a 1 de enero de 2011, la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa se planteó explícitamente cuáles eran los tipos aplicables a los importes recogidos en las facturas que había venido emitiendo tras dicha fecha, ya fuera para reclamar el saldo adeudado por los arrendatarios, ya fuera para rembolsar el exceso facturado. A tal fin, se dirigió al Minister Finansów, para solicitar un dictamen particular, indicando los tipos que consideraba aplicables.

13 En su dictamen particular de 21 de junio de 2011, el Minister Finansów expuso que el método de liquidación del IVA previsto por la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa era incorrecto, destacando que el suministro de fuentes de energía y la eliminación de residuos formaban parte de un conjunto que constituía una única prestación, que es el servicio del arrendamiento. Por ello, entendía que era preciso incluir las distintas prestaciones en la base imponible de dicho servicio, que era la prestación principal, y aplicarle un solo tipo impositivo: el aplicable a dicho servicio. El Minister Finansów precisó que dicho tipo era el 23 % desde el 1 de enero de 2011 y el 22 % con anterioridad a esa fecha.

14 Dado que la Administración mantuvo la postura que había expuesto en el dictamen particular, la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal de lo contencioso-administrativo del voivodato de Varsovia), órgano jurisdiccional que anuló el dictamen particular mediante sentencia de 17 de julio de 2012.

15 Dicho tribunal declaró que los importes adeudados por el suministro de las fuentes de energía y por la eliminación de residuos debían incluirse en la base imponible del servicio del arrendamiento, como parte integrante de la renta, a no ser que del contrato de arrendamiento se desprenda claramente que dichos importes (todos o algunos de ellos) no están comprendidos en la renta y que los ha de efectuar el arrendatario de manera separada.

16 El tribunal consideró que la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa no había facilitado datos claros al respecto y que el Minister Finansów debería haberle solicitado precisiones antes de adoptar su dictamen particular.

17 El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie precisó que la falta de un contrato directo entre el arrendatario y los suministradores de las fuentes de energía y del servicio de eliminación de residuos no lleva necesariamente a la conclusión de que el arrendador preste un servicio único y complejo de arrendamiento al arrendatario.

18 El Minister Finansów interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (tribunal supremo de lo contencioso-administrativo).

19 Dicho órgano jurisdiccional destaca que el asunto conlleva consecuencias prácticas importantes ya que, en lo que atañe en particular al suministro de agua, en función de si se factura separadamente o se incorpora a la renta, el tipo aplicable de IVA será del 8 % o del 23 %, respectivamente. No obstante, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, alberga dudas sobre la interpretación de la Directiva del IVA, y más concretamente sobre si el arrendador realiza una única prestación o varias separadas.

20 Así las cosas, el Naczelny Sąd Administracyjny suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de la Directiva del IVA en el sentido de que existen entregas de electricidad, calor y agua y prestaciones de servicios de eliminación de residuos por parte del arrendador al arrendatario que usa directamente dichos bienes y servicios cuando dichas entregas y prestaciones son realizadas al correspondiente local por terceros especializados y el arrendador es parte en los respectivos contratos de suministro y solamente repercute al arrendatario que realmente utiliza dichos bienes y servicios los costes en que se ha incurrido?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿incrementan los costes por las entregas de electricidad, calor y agua y por las prestaciones de servicios de eliminación de residuos utilizadas por el arrendatario del local la base imponible (renta), a efectos del artículo 73 de la Directiva del IVA, por la prestación del servicio del arrendamiento, o constituyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes prestaciones separadas del arrendamiento del local?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en lo esencial, si los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, en el arrendamiento de inmuebles, se haya 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.

22 El tribunal remitente precisa que alberga dudas al respecto a causa, en particular, de la sentencia Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), que se ocupa de la interpretación del artículo 5, apartado 1, 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), actualmente artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA.

23 En dicha sentencia, que versa sobre un contrato de leasing de vehículo automóvil que permite al arrendatario del vehículo abastecerlo de carburante en nombre y por cuenta del arrendador, el Tribunal de Justicia analizó si debía considerarse que el arrendador efectuaba una entrega de carburante al arrendatario del vehículo.

24 El Tribunal de Justicia respondió a dicha cuestión de manera negativa, recordando que, a tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», y destacó que el concepto de entrega de bien incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. El Tribunal de Justicia consideró que las compañías petroleras transmitían al arrendatario del vehículo de leasing la facultad de disponer de hecho del carburante como un propietario, y que no se producía una entrega de carburante por parte de dichas compañías al arrendador del vehículo de leasing ni, por ello, por parte de dicho arrendador al arrendatario del mismo vehículo (sentencia Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, apartados 31 a 36).

25 Procede destacar que los hechos que subyacen a un contrato de las características mencionadas son distintos de los que subyacen a un contrato de arrendamiento de inmueble que se acompaña de prestaciones como las controvertidas en el asunto principal.

26 Ello es así porque en un contrato como el controvertido en el asunto en que se dictó la sentencia Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) es el arrendatario del vehículo de leasing quien compra el carburante en la gasolinera, eligiendo libremente la calidad y la cantidad, así como el momento de la compra. El Tribunal de Justicia declaró que el acuerdo relativo a la administración del carburante que une al arrendador y al arrendatario de dicho vehículo no es un contrato de entrega de carburante, sino que constituye más bien un contrato de financiación de la compra de éste (sentencia Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, apartado 36).

27 En cambio, en un contrato como el controvertido en el asunto principal, en el que el arrendador celebra un contrato de suministro de prestaciones cuyo objeto es el suministro de fuentes de energía y la eliminación de residuos, es éste quien compra las prestaciones en cuestión para el inmueble que está alquilando. Si bien es el arrendatario quien realmente utiliza dichas prestaciones, no es quien las compra a los terceros especializados. Así pues, las consideraciones que realiza la sentencia Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) sobre la compra de carburante, y que son válidas para el artículo 14,

apartado 1, de la Directiva del IVA, no son de aplicación a un contrato de arrendamiento como el controvertido en el asunto principal, ni al suministro de electricidad, calefacción y agua, que en virtud del artículo 15 de la Directiva son bienes, ni al suministro de un servicio comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 24 de la misma Directiva como es la eliminación de residuos. Como consecuencia de la compra por parte del arrendador de prestaciones cuyo objeto es el suministro de dichos bienes y servicios, se ha de considerar que es el arrendador quien efectúa el suministro de esas prestaciones al arrendatario.

28 Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de la Directiva del IVA 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.

Segunda cuestión

29 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en lo esencial, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se haya 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 una única prestación o, por el contario, varias prestaciones separadas e independientes que deban apreciarse de manera diferenciada desde el punto de vista del IVA.

30 Previamente, conviene recordar que del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos de dicho impuesto (sentencias Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 14, y BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 29).

31 No obstante, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia 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. Se trata de una operación única, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente conforman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. Así sucede, asimismo, cuando una o varias prestaciones son constitutivas de la prestación principal y la otra u otras prestaciones son prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (sentencia BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 30). En particular, una prestación debe considerarse accesoria 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 Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 17 y jurisprudencia citada en el mismo).

32 Para determinar si las prestaciones realizadas constituyen varias prestaciones independientes o una única prestación, es necesario determinar los elementos característicos de la operación considerada (sentencia BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 32).

33 Por lo que se refiere a gastos arrendaticios como los controvertidos en el asunto principal, el Tribunal de Justicia ya ha tenido que precisar en dos ocasiones qué aspectos debían considerarse característicos.

34 En la sentencia RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) el Tribunal de Justicia señaló que el servicio de limpieza de las partes comunes de un inmueble podía ser prestado de diferentes formas, a saber, en particular, por un tercero que factura el coste de dicho servicio directamente a los

arrendatarios o por el arrendador empleando para ello su propio personal o utilizando una empresa de limpieza. En aquel asunto, dado que el arrendador facturaba el servicio de manera diferenciada de la renta y dado que ambas prestaciones podían separarse la una de la otra, el Tribunal de Justicia declaró que no podía considerarse que constituyeran una única prestación (sentencia RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, apartados 22 y 24).

35 En la sentencia Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), el Tribunal de Justicia declaró que el contenido del contrato de arrendamiento podía constituir un indicio importante, destacando respecto del contrato de arrendamiento de despachos para un bufete de abogados que era objeto de dicho asunto que, según los datos de que disponía, el mismo estipulaba que, además del arrendamiento de los locales, el arrendador debía prestar al arrendatario una serie de prestaciones que daban lugar a gastos arrendaticios cuyo impago podía acarrear la resolución por incumplimiento del arrendamiento. El Tribunal de Justicia consideró que la razón económica de la celebración del citado contrato parecía ser no sólo la adquisición del derecho a ocupar los locales de que se trataba, sino también la obtención por el arrendatario de un conjunto de prestaciones de servicios. De ello, el Tribunal de Justicia dedujo que ese contrato de arrendamiento designaba una prestación única convenida entre arrendador y arrendatario. En su análisis, el Tribunal de Justicia se situó en particular en la posición del arrendatario común de los locales comerciales de que se trataba, esto es, los despachos de abogado (sentencia Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 23).

36 Conviene señalar que las dos sentencias mencionadas versan sobre prestaciones que, como las del asunto principal, son en general útiles o incluso necesarias para el disfrute del inmueble arrendado. De dicha jurisprudencia se desprende que tales prestaciones pueden existir con independencia del arrendamiento del inmueble. No obstante, en función de las circunstancias, y especialmente en función del contenido del contrato, pueden constituir prestaciones accesorias o ser indisociables del arrendamiento y conformar con él una única prestación.

37 De la sentencia BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, apartados 44 y 45) resulta que, 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.

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

39 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.

40 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 (véase, en este sentido, la sentencia BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 47).

41 Además, el mero 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 (sentencia Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartado 26).

42 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.

43 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.

44 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.

45 Así pues, en un caso como el controvertido en el asunto principal que, según lo que se precisó en la vista, versa sobre el arrendamiento de un número importante de inmuebles destinados a distintos usos, desde naves industriales hasta viviendas, es necesario comprobar en cada arrendamiento si, en lo tocante a las fuentes de energía, el arrendatario es libre para decidir sobre la cantidad de consumo que desea. A este respecto, la existencia de contadores individuales y la facturación según la cuantía de bienes utilizados es un indicio importante de que debe considerarse que el suministro de las fuentes de energía constituye una prestación separada del arrendamiento. Por lo que se refiere a la eliminación de residuos, si el arrendatario puede elegir al prestatario o celebrar un contrato directamente con él, ello constituye un indicio de la existencia de una prestación separada del arrendamiento, incluso si, para su propia facilidad, no realiza dicha elección ni ejerce dicha facultad sino que adquiere la prestación al tercero que designa el arrendador mediante un contrato celebrado entre dicho tercero y el arrendador. Si, además, el importe adeudado por la eliminación de residuos y el adeudado por el arrendamiento figuran como conceptos distintos en la factura, procede considerar que el arrendador no efectúa una única prestación que abarque el arrendamiento y dicha prestación.

46 En todo caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional llevar a cabo las valoraciones necesarias, 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.

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder de la manera siguiente a la segunda cuestión prejudicial:

— La Directiva del IVA 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 IVA, 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.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de 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 Tercera) declara:

1) **Los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, 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.**

2) **Dicha Directiva 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.

Firmas