SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 11 de junio de 2009 *

En el asunto C-572/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Krajský soud v Ústi nad Labem (República Checa), mediante resolución de 20 de noviembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 2007, en el procedimiento entre

RLRE Tellmer Property sro

y

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (Ponente), P. Kūris y L. Bay Larsen, Jueces;

* Lengua de procedimiento: checo.

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;
Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de noviembre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, por la Sra. J. Janoušková;

— en nombre de RLRE Tellmer Property sro, por los Sres. R. Lančík y J. Rambousek;

— en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. K. Georgiadis y por las Sras. S. Alexandriou y V. Karra, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. M. Thomannová-Körnerová, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de diciembre de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre RLRE Tellmer Property sro (en lo sucesivo, «RLRE Tellmer Property») y el Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (Dirección de Hacienda de Ústí nad Labem) en relación con la cuestión de si los gastos de limpieza de los espacios comunes de un inmueble en alquiler están, como el alquiler, exentos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva somete al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa:

«Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

— en la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título;

— en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;

— en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

5 El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, que figura en el título X, bajo el epígrafe «Exenciones», 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:

[…]

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;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

4. los alquileres de caja de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

[…]»

Normativa nacional

6 La aplicación del IVA en la República Checa está regulada por la Ley nº 235/2004, del impuesto sobre el valor añadido. El artículo 56, apartado 4, de esta Ley, con el título «Cesión y alquiler de terrenos, inmuebles, apartamentos y locales de uso no residencial, alquiler de otras instalaciones», dispone lo siguiente en relación con la exención de IVA aplicable al alquiler de bienes:

«El alquiler de terrenos, inmuebles, apartamentos y locales de uso no residencial está exento del IVA. La exención no incluye el alquiler a corto plazo de inmuebles, el alquiler de locales y espacios para el estacionamiento de vehículos, el alquiler de cajas de seguridad o maquinaria de instalación fija y herramientas. Se entenderá por alquiler a corto plazo el alquiler que incluya el mobiliario interior y, en su caso, además la electricidad, calefacción, gas o agua, por un período ininterrumpido que no supere las 48 horas.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 De la resolución de remisión resulta que RLRE Tellmer Property es propietaria de bloques de apartamentos alquilados. Además de la renta normal exige a sus arrendatarios una contraprestación, consignada por separado en facturas, por la limpieza de las partes comunes, realizada por sus propios empleados.

8 Tras haber estimado que RLRE Tellmer Property había procedido a una deducción excesiva del IVA relativo a los gastos de limpieza, las autoridades tributarias decidieron incrementar el IVA adeudado por esta sociedad correspondiente al mes de mayo de 2006 en 115.911 CZK en razón de la remuneración de sus actividades de limpieza.

9 Al confirmarse mediante una resolución de la Finanční ředitelství v Ústí nad Labem de 5 de febrero de 2007 la resolución de la Agencia Tributaria de Litvínov de 20 de septiembre de 2006, RLRE Tellmer Property interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

10 RLRE Tellmer Property alega que el alquiler y los servicios relacionados con el alquiler de apartamentos, como la limpieza de las partes comunes, constituyen prestaciones indisociables que se incluyen en un régimen único del IVA.

11 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la interpretación que debe hacerse tanto del Derecho nacional como del Derecho comunitario aplicable al caso de autos. Considera tres posibles respuestas a las cuestiones que se plantean en el litigio principal.

12 En primer lugar, dado que existe, para lo arrendatarios, una posibilidad de celebrar con terceros un contrato independiente sobre la limpieza de los espacios comunes, este servicio no forma parte del alquiler y su exención no tiene razón de ser. En segundo lugar, en la medida en que la exención de los gastos de limpieza de los citados espacios disminuye las cargas adeudadas en concepto de vivienda, razones de orden social podrían justificar la exención de estos gastos. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente no excluye que esta cuestión deba dejarse a la apreciación de los Estados miembros.

13 En estas circunstancias, el Krajský soud v Ústí nad Labem decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) […] Las disposiciones del artículo 6 […] y del artículo 13 […] de la Sexta Directiva […] pueden interpretarse en el sentido de que, por una parte, el arrendamiento de un apartamento (y, en su caso, de locales de uso no residencial) y, por otra parte, la limpieza de las partes comunes relacionada con éste pueden considerarse prestaciones independientes, divisibles y sujetas a tributación por separado?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, […] [¿]el artículo [13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva] exige, excluye o deja a la determinación del Estado miembro la aplicación del [impuesto sobre el valor añadido] al pago de los gastos de limpieza de las partes comunes de un bloque de apartamentos alquilado[?]»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

14 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas, a efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, sobre la relación existente entre el alquiler de un bien inmueble y el servicio de limpieza de las partes comunes de un inmueble alquilado. En particular, pregunta si los gastos de dicho servicio de limpieza están incluidos en el concepto de alquiler en el sentido del citado artículo y comparten, en consecuencia, el mismo tratamiento fiscal del alquiler de un bien inmueble, que está exento del IVA, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

15 A este respecto, cabe recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad (véase la sentencia de 25 de octubre de 2007, CO.GE.P., C-174/06, Rec. p. I-9359, apartado 26 y jurisprudencia citada).

16 Los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 21 y jurisprudencia citada).

17 En segundo lugar, del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que normalmente cada prestación debe considerarse distinta e independiente (véase la sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p. I-897, apartado 50 y jurisprudencia citada).

18 Por otro lado, 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. Así sucede, por ejemplo, cuando se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y que 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 accesoria de una prestación principal cuando constituye para la clientela no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia Part Service, antes citada, apartados 51 y 52 y jurisprudencia citada).

19 Asimismo, puede igualmente considerarse que existe una prestación 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 cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Part Service, antes citada, apartado 53).

20 De entrada, es preciso recordar que el arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831, apartado 55; de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31; de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p. I-4101, apartado 49, y de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 19).

21 Por consiguiente, incluso si las prestaciones de limpieza de las partes comunes de un inmueble acompañan la utilización del bien arrendado, no están incluidas necesariamente en el concepto de alquiler en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

22 Además, consta que el servicio de limpieza de las partes comunes de un inmueble puede 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.

23 Es preciso señalar que, en el presente caso, RLRE Tellmer Property factura las prestaciones de limpieza a los arrendatarios de manera diferenciada del alquiler.

24 Asimismo, dado que el alquiler de los apartamentos y la limpieza de las partes comunes de un inmueble pueden, en circunstancias como las del asunto principal, separarse el uno de la otra, no puede considerarse que el citado alquiler y la referida limpieza constituyan una prestación única en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

25 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que, a efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el alquiler de un bien inmueble y el servicio de limpieza de sus partes comunes deben considerarse, en circunstancias como las del asunto principal, operaciones autónomas, disociables entre sí, de modo que el citado servicio no está incluido en el ámbito de dicha disposición.

Sobre la segunda cuestión

26 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda cuestión planteada.

Costas

27 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 Segunda) declara:

A efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), 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, el alquiler de un bien inmueble y el servicio de limpieza de sus partes comunes deben considerarse, en circunstancias como las del asunto principal, operaciones autónomas, disociables entre sí, de modo que el citado servicio no está incluido en el ámbito de dicha disposición.

Firmas