Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 17 de diciembre de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles — Normativa nacional que exime del IVA el suministro de calor por parte de una comunidad de propietarios de viviendas a los propietarios que forman parte de esta comunidad»

En el asunto C-449/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario del estado federado de Baden-Wurtemberg, Alemania), mediante resolución de 12 de septiembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio de 2019, en el procedimiento entre

WEG Tevesstraße

y

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Tercera, y los Sres. N. Wahl y F. Biltgen (Ponente) y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. L. Mantl, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de septiembre de 2020;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: alemán.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 2006, 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 sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la comunidad de propietarios de las viviendas y los locales WEG Tevesstraße (en lo sucesivo, «WEG Tevesstraße»), integrada por una sociedad de responsabilidad limitada, una autoridad pública y un municipio, y el Finanzamt Villingen-Schwenningen (Administración Tributaria de Villingen-Schwenningen, Alemania) en relación con la determinación de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en relación con los gastos de adquisición y explotación de una planta de cogeneración correspondientes al ejercicio de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA establece:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA tiene el siguiente tenor:

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

6 El artículo 15, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Se asimilarán a “bienes corporales”, la electricidad, el gas, el calor, el frío y cosas similares.»

7 El artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA preceptúa:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

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

8 El artículo 136 de la Directiva sobre el IVA establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por los artículos 132, 135, 371, 375, 376 y 377, por el apartado 2 del artículo 378, por el apartado 2 del artículo 379 y por los artículos 380 a 390 *ter*, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción;

b) las entregas de bienes cuya adquisición o afectación no hubiera dado derecho a la deducción del IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 176.»

Derecho alemán

9 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UstG»), dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1) las entregas de bienes y demás prestaciones realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa. […]»

10 En virtud del artículo 4, punto 13, de la UStG, están exentos del IVA «los servicios prestados por comunidades de propietarios […] a favor de los propietarios de las viviendas y de los locales cuando los servicios consistan en la utilización de elementos comunes para su uso, mantenimiento, reparación y otros fines administrativos, así como el suministro de calor y servicios similares».

11 El artículo 9, apartado 1, de la UStG establece que el empresario puede renunciar a la exención prevista en el artículo 4, punto 13, si se trata de una prestación realizada a favor de otro empresario para las necesidades de su actividad.

12 El artículo 15, apartados 1, 2 y 4 de la UstG dispone, en particular, que:

«(1) El empresario podrá deducir las siguientes cuotas del impuesto soportado:

1. el impuesto legalmente debido por entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios;

[…]

(2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por las entregas, importación o adquisición intracomunitaria de bienes, ni por las prestaciones de servicios, que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. las operaciones exentas;

[…]

(4) Si el empresario utiliza solo parcialmente para realizar operaciones excluidas del derecho a deducción un bien entregado, importado o adquirido dentro de la Comunidad para su empresa, u otra prestación, no será deducible la parte de las cuotas soportadas imputable económicamente a dichas operaciones […]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 En 2012, WEG Tevesstraße construyó una central de cogeneración en el terreno perteneciente a los propietarios de esta comunidad para su explotación. La electricidad generada por esta central se suministraba a un distribuidor de energía, mientras que el calor producido se suministraba a los propietarios de dicha comunidad. WEG Tevesstraße solicitó una deducción del IVA y reclamó a tal efecto a la Administración Tributaria de Villingen-Schwenningen un importe total de 19 765,17 euros por el IVA soportado en relación con los costes de adquisición y explotación de dicha central en el ejercicio de 2012.

14 En diciembre de 2014, la Administración Tributaria de Villingen-Schwenningen practicó una liquidación por el IVA del ejercicio de 2012, en la que admitía la deducción del IVA soportado por el importe relativo a la producción de electricidad, que correspondía al 28 % del importe reclamado, pero denegó la deducción del IVA soportado por el importe relativo a la producción de calor, que correspondía al 72 % del importe reclamado. En apoyo de su liquidación, la Administración Tributaria de Villingen-Schwenningen sostuvo que el suministro de calor por una comunidad de propietarios a los propietarios que la componen es, de conformidad con el artículo 4, apartado 13, de la UStG, una operación exenta de IVA.

15 A raíz de la desestimación, por la Administración Tributaria de Villingen-Schwenningen, del recurso administrativo formulado por WEG Tevesstraße, esta interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente con el fin de obtener la deducción del IVA soportado en relación con el importe correspondiente a la producción de calor. En apoyo de su recurso, sostiene, en esencia, que dicha disposición de la UStG es contraria al Derecho de la Unión, ya que la Directiva sobre el IVA no contiene ninguna disposición que permita eximir el suministro de calor efectuado por una comunidad de propietarios a estos últimos.

16 De la petición de decisión prejudicial se desprende que, al igual que una parte de la doctrina alemana, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si la exención prevista en el artículo 4, apartado 13, de la UStG puede basarse en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, si la Directiva sobre el IVA se opone o no a tal normativa nacional.

17 En este contexto, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [sobre el IVA] en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual está exento del IVA el suministro de calor por las comunidades de propietarios de viviendas a los propietarios?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exime del IVA el suministro de calor por una comunidad de propietarios de viviendas a los propietarios que forman parte de dicha comunidad.

19 Con carácter preliminar, procede señalar, como ha hecho el Abogado General en el punto 20 de sus conclusiones, que para poder dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente es importante tener en cuenta los elementos de hecho y de Derecho que caracterizan esta pregunta.

20 A este respecto, cabe observar que la cuestión prejudicial planteada parte de la premisa de que la actividad de que se trata en el asunto principal constituye una operación sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

21 Ante todo, esta premisa queda corroborada, de hecho, por el propio objeto de la cuestión prejudicial. En efecto, las exenciones previstas por la Directiva sobre el IVA solo están destinadas a aplicarse a las actividades comprendidas en el ámbito de aplicación de esta misma Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, apartado 18; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 59, y de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 26), de modo que, si el suministro de calor de que se trata en el litigio principal no estuviera comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva sobre el IVA, no se plantearía la cuestión de si dicha Directiva se opone o no a una exención como la que figura en el artículo 4, apartado 13, de la UStG. Esta premisa también queda confirmada por el hecho de que el órgano jurisdiccional remitente menciona expresamente, en su petición de decisión prejudicial, el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

22 Además, como se desprende de las observaciones presentadas por el Gobierno alemán, el legislador alemán consideró que la exención establecida en el artículo 4, apartado 13, de la UStG era necesaria, puesto que las prestaciones y entregas efectuadas por las comunidades de propietarios de viviendas en favor de sus miembros están, en principio, sujetas al IVA.

23 Por último, como señaló el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), más concretamente, de la sentencia de 20 de septiembre de 2018 IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0), apartado 56, se desprende que el suministro de calor a título oneroso por una comunidad de propietarios de viviendas a sus miembros constituye un suministro sujeto al IVA de conformidad con el artículo 1, apartado 1, de la UStG, pero que debe quedar exento de conformidad con el artículo 4, apartado 13, de dicha Ley.

24 A este respecto, es preciso recordar que, si bien es cierto que la Directiva sobre el IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo contempla las actividades de carácter económico (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 20 y jurisprudencia citada).

25 En efecto, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA, relativo a las operaciones imponibles, estarán sujetas al IVA, en particular, las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 21 y jurisprudencia citada).

26 Por lo que respecta a la actividad controvertida en el litigio principal, a saber, el suministro de calor, procede señalar que, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, el calor se asimila a un bien corporal. De ello se deduce que esta actividad constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva.

27 Por lo que respecta a la cuestión de si una entrega se realiza a título oneroso, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el hecho de que una entrega de bienes se efectúe «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA, supone la existencia de una relación directa entre el bien entregado y la contraprestación recibida. Tal relación directa solo concurre si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega

constituye el contravalor efectivo del bien suministrado. Además, esa contraprestación debe constituir un valor subjetivo, realmente percibido y debe poder expresarse en dinero (sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 43 y jurisprudencia citada).

28 En el presente asunto se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, que cada propietario perteneciente a la WEG Tevesstraße abona a esta comunidad una contraprestación por el suministro de calor, cuyo importe se determina en función del consumo individual de calor que recoge su contador individual. Si se confirmara este extremo, procedería concluir que el suministro de calor de que se trata en el litigio principal se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

29 En cuanto al concepto de «sujeto pasivo del IVA», aunque el órgano jurisdiccional remitente no parece cuestionar la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA de una comunidad de propietarios de viviendas como WEG Tevesstraße, es preciso recordar que, según el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, se considera «sujeto pasivo» a «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, y en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se deberá considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición (véase, en ese sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 27 y jurisprudencia citada).

30 Para apreciar la independencia del ejercicio de una actividad económica, ha de comprobarse si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades (sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 28 y jurisprudencia citada).

31 Si bien en último término corresponde al juez nacional, que es el único competente para apreciar los hechos, determinar, a la luz de las consideraciones expuestas en los apartados 29 y 30 de la presente sentencia, si debe considerarse que una comunidad de propietarios de viviendas como WEG Tevesstraße ejerce «con carácter independiente» una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la producción y comercialización de calor, el Tribunal de Justicia, que debe proporcionar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del asunto principal y en las observaciones escritas y orales que le han sido presentadas, que permitan al órgano jurisdiccional remitente pronunciarse en el litigio concreto del que conoce.

32 A este respecto, por una parte, como ha señalado el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, de la resolución de remisión se desprende que, con arreglo al Derecho alemán, una comunidad de propietarios de viviendas como WEG Tevesstraße constituye una persona jurídica distinta de los propietarios que la componen. Además, la convergencia de intereses económicos entre la comunidad de propietarios de viviendas y los propietarios afectados no es suficiente para constatar que la referida comunidad no realiza la actividad en cuestión «con carácter independiente» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

33 Por otra parte, es cierto que, según el artículo 11 de la Directiva sobre el IVA, a reserva de la consulta al Comité Consultivo del IVA a que se refiere el artículo 398 de dicha Directiva, cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Sin embargo, en el presente asunto no

procede examinar dicho artículo 11, dado que de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que la Administración tributaria alemana haya invocado, en el litigio principal, la unidad fiscal en el sentido de dicha disposición.

34 El concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA englobando en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que esta definición pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de «actividades económicas» y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España, C-154/08, no publicada, EU:C:2009:695, apartado 89 y jurisprudencia citada).

35 En el supuesto de que las actividades realizadas por una comunidad de propietarios de viviendas como WEG Tevesstraße consistan en el ejercicio de funciones que le confiera la legislación nacional, tal circunstancia carece en sí misma de relevancia a efectos de calificar dichas prestaciones como actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartados 39 y 40).

36 En el presente asunto, el suministro de calor es el resultado de la explotación de una central de cogeneración por WEG Tevesstraße. Como se desprende del apartado 28 de la presente sentencia, a reserva de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, no parece controvertido que el suministro de calor haya tenido como contraprestación una retribución abonada por los propietarios que forman parte de dicha comunidad. También es pacífico que los ingresos percibidos por esa comunidad eran continuados en el tiempo. Además, de la resolución de remisión se desprende que la electricidad generada por dicha central se suministra a una empresa de distribución de energía y que también ha existido una contraprestación en forma de retribución.

37 Tanto del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para considerar que la explotación de un bien corporal o incorporal se ejerce con el fin de obtener ingresos, es indiferente que la explotación tenga o no la finalidad de obtener un beneficio (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 35 y jurisprudencia citada).

38 De ello se desprende, como lo confirma además la premisa en la que se basa la cuestión prejudicial, que la Directiva sobre el IVA es aplicable en el presente asunto y que el suministro de calor de que se trata en el litigio principal constituye una entrega de bienes, en principio, sujeta al IVA, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

39 Una vez aclarado este extremo, procede examinar, en primer lugar, la cuestión, planteada por el órgano jurisdiccional remitente y por el Gobierno alemán, de si una exención como la que figura en el artículo 4, número 13, de la UStG puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA, a tenor del cual los Estados miembros eximirán «el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles». A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva sobre el 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 (véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 37 y jurisprudencia citada).

40 Además, a falta de una definición de dichos conceptos en la Directiva sobre el IVA, el Tribunal de Justicia ha definido el arrendamiento de bienes inmuebles, en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra l), de dicha Directiva, 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 (véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 36 y jurisprudencia citada).

41 El Tribunal de Justicia ha precisado asimismo que la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA se explica por el hecho de que, aunque el arrendamiento de bienes inmuebles es una actividad económica, constituye en general una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante. Así pues, tal actividad debe distinguirse de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en la ejecución de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien, como el derecho a utilizar un campo de golf, el derecho a utilizar un puente a cambio del pago de un derecho de peaje o el derecho a instalar máquinas expendedoras de cigarrillos en un establecimiento comercial [sentencia de 2 de julio de 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servicio de alojamiento en un centro de datos), C-215/19, EU:C:2020:518, apartado 41 y jurisprudencia citada].

42 En el litigio principal, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, la actividad en cuestión consiste en el suministro del calor generado por la explotación, por WEG Tevesstraße, de una central de cogeneración. Pues bien, al efectuar el suministro de calor, esa comunidad realiza una simple venta de un bien corporal que resulta de la explotación de otro bien corporal, aunque este sea un bien inmueble, sin otorgar, no obstante, a los adquirentes del calor, es decir, a los propietarios pertenecientes a la referida comunidad, el derecho a ocupar un inmueble, en este caso la central de cogeneración, ni impedir a cualquier otra persona disfrutar de tal derecho, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 40 de la presente sentencia.

43 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la cuestión planteada asimismo por el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán de si una exención como la que figura en el artículo 4, apartado 13, de la UStG se basa en el acta n.º 7 de la sesión del Consejo de la Unión Europea de 17 de mayo de 1977 relativa al 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 1977, L 145, p. 1, EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), procede recordar que, a tenor de dicha acta, «el Consejo y la Comisión [Europea] declaran que los Estados miembros podrán eximir la puesta a disposición de la propiedad colectiva para su uso, mantenimiento, reparación y para otras operaciones de gestión de dicha propiedad colectiva, así como el suministro de calor y de bienes similares, cuando esas operaciones sean efectuadas por comunidades de propietarios a favor de los propietarios».

44 A este respecto resulta de reiterada jurisprudencia que las declaraciones formuladas durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una directiva no pueden tenerse en cuenta para su interpretación cuando el contenido de las declaraciones no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tengan, por consiguiente, alcance jurídico (véase, en particular, la sentencia de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, apartado 62 y jurisprudencia citada).

45 Pues bien, es preciso señalar que así sucede en el presente asunto, dado que ni el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, que prevé la exención del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, ni el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA, que sustituyó a esta disposición, contienen el menor indicio que permita concluir que la declaración del Consejo y de la Comisión que figura en dicha acta haya quedado plasmada en estas disposiciones.

46 Por consiguiente, debe concluirse que el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que una exención como la prevista en el artículo 4, apartado 13, de la UStG no está comprendida en el ámbito de aplicación de esa disposición.

47 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación, formulada por el Gobierno alemán e implícitamente basada en el principio de neutralidad fiscal, según la cual el suministro de calor por una comunidad de propietarios de viviendas a los propietarios que forman parte de esta comunidad debería estar exento del IVA para garantizar la igualdad de trato a efectos del IVA entre, por una parte, los propietarios y los arrendatarios de viviendas unifamiliares, respectivamente no sujetos al IVA o exentos del IVA, cuando se suministran a sí mismos el calor en cuanto propietarios o cuando alquilan simultáneamente la vivienda y la instalación de calor y, por otra parte, los copropietarios de inmuebles sujetos al IVA cuando la comunidad de la que forman parte les suministra el calor.

48 Es cierto que, según una jurisprudencia consolidada, el principio de neutralidad fiscal que constituye la traducción por el legislador comunitario, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato (sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 41 y jurisprudencia citada) se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 14 de diciembre de 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, apartado 52 y jurisprudencia citada). Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este principio debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de este basta para declarar una infracción de dicho principio (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 36). No obstante, es preciso señalar que el argumento presentado por el Gobierno alemán se basa en una comparación de entregas de bienes a dos grupos de consumidores claramente diferentes y que el hecho de que esos grupos reciban potencialmente un trato diferente no es más que la consecuencia de la elección hecha por las personas pertenecientes a esos grupos de ser o no propietarios de una vivienda sujeta al régimen de propiedad horizontal.

49 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exime del IVA el suministro de calor por una comunidad de propietarios de viviendas a los propietarios que forman parte de dicha comunidad.

Costas

50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Tercera) declara:

El artículo 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, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exime del impuesto sobre el valor añadido el suministro de calor por una comunidad de propietarios de viviendas a los propietarios que forman parte de dicha comunidad.

Firmas