Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 4 de mayo de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c) — Excepciones a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra l) — Arrendamiento de herramientas y de maquinaria de instalación fija en el marco del arrendamiento de un edificio agrícola»

En el asunto C-516/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 26 de mayo de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de agosto de 2021, en el procedimiento entre

Finanzamt X

e

Y,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y la Sra. L. S. Rossi, los Sres. J. C. Bonichot y S. Rodin y la Sra. O. Spineanu-Matei (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

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. A. Hoesch, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Pethke y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de diciembre de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt X (Oficina Tributaria X, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») e Y, en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una operación de puesta a disposición de herramientas y maquinaria en el marco del arrendamiento de un edificio agrícola.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3 El título IX de la Directiva del IVA incluye un capítulo 3, titulado «Exenciones relativas a otras actividades», en el que figura el artículo 135 de dicha Directiva, que tiene el siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

[...]

b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

[...]

Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1.»

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011

4 A tenor del artículo 13 *ter*, letra d), del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DO 2013, L 284, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»):

«A efectos de la aplicación de la Directiva [del IVA], por “bienes inmuebles” se entenderá:

[...]

d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.»

5 En virtud del artículo 3, párrafo tercero, del Reglamento n.º 1042/2013, el artículo 13 *ter* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 es aplicable desde el 1 de enero de 2017.

Derecho alemán

6 El artículo 4, apartado 12, primera frase, 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, dispone:

«Entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, de la presente Ley, estarán exentas:

[...]

12. a. el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, [...]».

7 El artículo 4, apartado 12, segunda frase, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en su versión aplicable al litigio principal, precisa que «no disfrutarán de exención [...] el arrendamiento y alquiler de maquinaria y otras herramientas, cualquiera que sea su naturaleza, que formen parte de una superficie de explotación (instalaciones de explotación), aun cuando constituyan elementos esenciales de un inmueble.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Durante los años 2010 a 2014, Y alquiló, en el marco de un contrato de arrendamiento rústico, un edificio con herramientas y maquinaria de instalación fija destinado a la cría de pavos. Según el órgano jurisdiccional remitente, esas herramientas y esa maquinaria incluían, en particular, un transportador industrial en espiral, que servía para alimentar a los pavos, así como un sistema de calefacción, de ventilación y de alumbrado que mantenía una temperatura y una luminosidad adaptadas a la fase de crecimiento de estos que garantizaba las condiciones de cría necesarias hasta su madurez para el sacrificio en el plazo previsto. Dichas herramientas y maquinaria estaban especialmente adaptadas al uso del edificio como nave de cría de tales aves de corral.

9 Según lo dispuesto en el contrato de arrendamiento rústico, Y percibía una retribución única por la puesta a disposición del edificio de cría y de las herramientas y la maquinaria. Y consideró que la totalidad de su prestación de arrendamiento estaba exenta de IVA.

10 Sin embargo, la Administración tributaria consideró que el arrendamiento de las herramientas y la maquinaria en cuestión no estaba exento de IVA y que la retribución única acordada, que correspondía, en un 20 %, al arrendamiento de la maquinaria y las herramientas, debía estar en esa medida sujeta al IVA. Esa Administración giró liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios en cuestión.

11 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania), basándose tanto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como en la del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), estimó el recurso interpuesto por Y contra esas liquidaciones, al considerar que la prestación de arrendamiento controvertida debía estar totalmente exenta. En efecto, según ese tribunal, la puesta a disposición de herramientas y maquinaria constituía una prestación accesoria a la puesta a disposición del edificio de cría y debía estar exenta del mismo modo que ella.

12 La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), órgano jurisdiccional remitente.

13 Ese órgano jurisdiccional duda sobre la interpretación del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA.

14 El órgano jurisdiccional remitente indica, en primer lugar, basándose en la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat y otros (C-17/18, EU:C:2018:1038), que el arrendamiento de transportadores industriales en espiral, equipos de calefacción y de ventilación, así como de sistemas de iluminación, está exento de IVA en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA. Tal interpretación se vería confirmada por el artículo 13 *ter*, letra d), del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, así como por el Derecho civil alemán, según el cual los objetos de instalación fija en un edificio de cría constituyen elementos esenciales del bien inmueble del que forman parte.

15 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera que, a pesar de la diferencia de redacción entre el artículo 135, apartado 1, letra l), y el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA, y con independencia de las diferencias entre las versiones lingüísticas de esta Directiva, el arrendamiento y el alquiler deben ser tratados de la misma manera a efectos de la interpretación del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la citada Directiva del IVA.

16 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que de la sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), se desprende que, en el caso de una operación económica consistente en un conjunto de prestaciones, es necesaria una apreciación global para determinar si una o varias de esas prestaciones pueden disociarse de ella, debiendo considerarse cada una de ellas, por regla general, una prestación distinta e independiente a efectos de la aplicación del IVA, o si forman un todo indisociable que no puede fraccionarse artificialmente.

17 El órgano jurisdiccional remitente precisa que el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) declaró, sobre la base de esos principios jurisprudenciales, que, en el caso de autos, la puesta a disposición de herramientas y de maquinaria, que eran elementos de equipamiento específicamente adaptados que solo servían para la explotación del edificio de cría de pavos en condiciones óptimas, constituía una prestación accesoria a la prestación principal de puesta a disposición del inmueble. Según el órgano jurisdiccional remitente, que cita la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat y otros (C-17/18, EU:C:2018:1038), tal apreciación, que lleva a considerar que la prestación realizada tiene un carácter único, es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

18 Según el órgano jurisdiccional remitente, dos interpretaciones del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA son posibles en este contexto.

19 Según una primera interpretación, los principios establecidos por el Tribunal de Justicia para determinar la existencia de una prestación económica única permitirían eximir del IVA una prestación que, en principio, debería estar sujeta a ese impuesto, en virtud del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA, cuando constituye una prestación accesoria a una prestación exenta. A su juicio, esta interpretación se ve corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular las sentencias de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329), apartados 17 y 18; de 19 de diciembre de 2018, Mailat y otros (C-17/18, EU:C:2018:1038), relativa, en particular, a la transmisión de existencias en el marco del arrendamiento de un restaurante, y de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam

(C-463/16, EU:C:2018:22), según la cual una prestación única debe estar sujeta al tipo de IVA determinado en función del elemento principal.

20 De ello se deduce que la aplicación del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA se limita a los casos en los que la puesta a disposición de herramientas y maquinaria de instalación fija es independiente de la puesta a disposición de un edificio o de un terreno.

21 Según una segunda interpretación, el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA implicaría el fraccionamiento de las operaciones económicas únicas, distinguiendo las prestaciones exentas de IVA, en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de esa Directiva, de las prestaciones sujetas a ese impuesto, conforme al artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de dicha Directiva.

22 Tal interpretación también se ve respaldada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular por la sentencia de 2 de julio de 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Servicio de alojamiento en un centro de datos) (C-215/19, EU:C:2020:518), apartado 43, según la cual la exención concedida al arrendamiento de un inmueble, que se basa en el reconocimiento del carácter pasivo de ese arrendamiento, ya no está justificada cuando dicho arrendamiento va acompañado de otras actividades mercantiles, como son las actividades de supervisión, de gestión y de mantenimiento continuado que incumben al propietario del inmueble, así como la puesta a disposición de otras instalaciones, de manera que, de no darse unas circunstancias auténticamente especiales, el propio arrendamiento ya no pueda constituir la prestación preponderante. De ello podría deducirse que la puesta a disposición de herramientas y de maquinaria a que se refiere el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA no tiene lugar de manera pasiva, sino que se caracteriza esencialmente por el mantenimiento de esas herramientas y esa maquinaria en estado de funcionamiento.

23 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿La sujeción al impuesto del arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija, prevista en el artículo 135, apartado 2, [párrafo primero], letra c), de la Directiva [del IVA] comprende

- únicamente el arrendamiento (independiente) aislado de ese tipo de herramientas y maquinaria, o también
- el arrendamiento de ese tipo de herramientas y maquinaria, que está exento con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva [del IVA] en virtud del arrendamiento rústico de edificios concertado entre las mismas partes contratantes (al constituir una prestación accesoria del mismo)?»

Sobre la cuestión prejudicial

24 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se aplica al arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija cuando ese arrendamiento constituye una prestación accesoria a una prestación principal de arrendamiento de un edificio, realizada en el marco de un contrato de arrendamiento celebrado entre las mismas partes y exenta, en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de esa Directiva, y ambas prestaciones forman una prestación económica única.

25 El artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA dispone que los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija quedan excluidos de la exención del IVA prevista para el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles en el artículo 135, apartado 1, letra l), de esa Directiva.

26 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente no alberga dudas en cuanto a la aplicabilidad del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA a una situación en la que el arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija es independiente de cualquier operación de alquiler o arrendamiento de inmuebles.

27 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que, en el litigio principal, la puesta a disposición de tales herramientas y maquinaria es una prestación accesoria a la prestación principal que constituye la puesta a disposición del edificio y que es indisociable de esta última, de modo que tales puestas a disposición forman una prestación única a efectos de la aplicación del IVA.

28 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única [sentencia de 25 de marzo de 2021, Q?GmbH (Seguro de riesgos especiales), C?907/19, EU:C:2021:237, apartado 19 y jurisprudencia citada].

29 Si bien normalmente cada operación debe considerarse distinta e independiente a efectos del IVA, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente, con el fin de no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Existe una prestación única cuando varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de marzo de 2021, Q?GmbH (Seguro de riesgos especiales), C?907/19, EU:C:2021:237, apartado 20 y jurisprudencia citada].

30 Así sucede, en particular, cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben considerarse como 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 no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador [sentencia de 25 de marzo de 2021, Q?GmbH (Seguro de riesgos especiales), C?907/19, EU:C:2021:237, apartado 21 y jurisprudencia citada].

31 En el marco de tal prestación económica única, la prestación accesoria comparte el tratamiento fiscal de la prestación principal en materia de IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, apartado 32, y de 21 de junio de 2007, Ludwig, C?453/05, EU:C:2007:369, apartado 20).

32 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que un arrendamiento de bienes inmuebles comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA y las prestaciones de servicios ligadas a ese arrendamiento pueden constituir una prestación única de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, apartado 28). Además, en la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat y

otros (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartados 39 a 41, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA debía interpretarse en el sentido de que un contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a la explotación comercial de un restaurante y de los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para dicha explotación constituía una prestación única en la que el arrendamiento del inmueble era la prestación principal.

33 Además, interpretando las disposiciones 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), redactadas en términos sustancialmente idénticos a los del artículo 135, apartados 1, letra l), y 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia consideró que, dado que el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles comprendía necesariamente el arrendamiento de los bienes que constituyen el objeto principal de ese arrendamiento y el de todos los bienes accesorios de estos, el arrendamiento de espacios para el estacionamiento no estaba excluido de la exención del IVA prevista para el arrendamiento de bienes inmuebles cuando estaba estrechamente ligado al arrendamiento de tales bienes, de modo que ambos arrendamientos integraban una única operación económica (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, apartados 14 a 17).

34 Por consiguiente, como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 39 de sus conclusiones, el artículo 135, apartado 2, de la Directiva del IVA no constituye una disposición de la que resulte, como sostiene el Gobierno alemán, la exigencia de fraccionar una operación económica única en prestaciones distintas.

35 Es cierto que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat y otros, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 37 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, las excepciones a tal disposición que establece una excepción a la aplicación del IVA, que tienen por efecto que las operaciones a que se refiere estén sometidas a la tributación que constituye la regla principal en la que se basa esa Directiva, deben ser objeto de una interpretación amplia (auto de 1 de diciembre de 2021, Pilsztas zemes dienests, C-598/20, no publicado, EU:C:2021:971, apartado 29 y jurisprudencia citada).

36 No obstante, esos principios no se oponen a la aplicación de la jurisprudencia según la cual las diferentes prestaciones que constituyen una prestación económica única siguen el mismo régimen en materia de IVA. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que permitir que los Estados miembros graven con diferentes tipos de IVA los distintos elementos que componen una prestación única equivaldría a permitirles descomponer artificialmente esta prestación y podría alterar la funcionalidad del sistema del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, apartado 26 y jurisprudencia citada).

37 En el caso de autos, el asunto principal versa sobre el arrendamiento de un edificio de cría, así como de equipos de instalación fija en ese edificio específicamente adaptados a esa cría, de manera que el contrato de arrendamiento se había celebrado entre las mismas partes y daba lugar a una retribución única. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, como él parece sugerir, esas prestaciones constituyen una prestación económica única.

38 Si es tal el caso, de la jurisprudencia antes citada en los anteriores apartados 31 a 33 se desprende que, cuando se trata de una prestación económica única compuesta por una prestación principal, exenta de IVA en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva

del IVA y consistente en el arrendamiento o el alquiler de un bien inmueble, y de una prestación accesoria, indisociable de la prestación principal y, en principio, excluida de esa exención en virtud del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la citada Directiva, la prestación accesoria está sujeta al mismo tratamiento fiscal que la prestación principal. Corresponde asimismo al órgano jurisdiccional remitente determinar el carácter principal o accesorio de las prestaciones que componen tal prestación económica única.

39 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se aplica al arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija cuando ese arrendamiento constituye una prestación accesoria a una prestación principal de arrendamiento de un edificio, realizada en el marco de un contrato de arrendamiento celebrado entre las mismas partes y exenta en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de esa Directiva, y tales prestaciones forman una prestación económica única.

Costas

40 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 Cuarta) declara:

El artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que

no se aplica al arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija cuando ese arrendamiento constituye una prestación accesoria a una prestación principal de arrendamiento de un edificio, realizada en el marco de un contrato de arrendamiento celebrado entre las mismas partes y exenta en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de esa Directiva, y tales prestaciones forman una prestación económica única.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.