

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MICHAL BOBEK

presentadas el 10 de septiembre de 2020 (1)

Asunto C-449/19

WEG Tevesstraße

contra

Finanzamt Villingen-Schwenningen

[Petición de decisión prejudicial presentada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Exención del arrendamiento de bienes inmuebles — Disposición nacional que exime del impuesto el suministro de calor por parte de una comunidad de propietarios de bienes inmuebles a estos propietarios»

I. Introducción

1. Una comunidad de propietarios de viviendas suministró calor a estos propietarios y solicitó la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a los gastos ocasionados por esa actividad. La administración tributaria competente denegó esta solicitud, aduciendo que, con arreglo al Derecho alemán, el suministro de calor a los propietarios está exento del IVA.

2. En este contexto, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania) pregunta si la Directiva 2006/112/CE (2) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») se opone a una normativa nacional que exime del impuesto el suministro de calor por las comunidades de propietarios a los propietarios. El Tribunal de Justicia tendrá la ocasión, al responder esta cuestión, de ofrecer orientación respecto a las condiciones en que la contraprestación por las entregas de bienes (como el calor) se considera suficientemente proporcional a los «beneficios» que se derivan de esta operación como para considerarse realizada «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El considerando 4 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia».

4. El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA dispone:

«1. 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;

[...]

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

5. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA se ocupa de los sujetos pasivos y establece lo siguiente:

«1. 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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

6. Según el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario»; mientras que el artículo 15, apartado 1, de la misma Directiva dispone que se asimilará a «“bienes corporales” [...] el calor».

7. El artículo 135 de la Directiva del IVA, que figura en el capítulo 3 («Exenciones relativas a otras actividades»), establece una serie de exenciones del impuesto. Dispone, en particular, lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

B. Derecho alemán

1. ***Ley alemana del impuesto sobre el valor añadido***

8. En los artículos 1 y 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios) (en lo sucesivo, «UStG») se establecen las normas generales relativas al nacimiento de la obligación de abonar el IVA y sus exenciones, incluida la exención del suministro de calor por las comunidades de propietarios de viviendas a estos propietarios:

«Artículo 1 — Operaciones sujetas al impuesto

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

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa. Una operación no dejará de estar sujeta al impuesto por el hecho de que sea realizada por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa o se considere realizada en virtud de una disposición legal;

[...]

Artículo 4 — Exenciones en caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios

Entre las operaciones a que se refiere el artículo 1, apartado 1, número 1, estarán exentas:

[...]

13. Los servicios prestados por comunidades de propietarios a efectos de la Wohnungseigentumsgesetz (Ley relativa a la propiedad sobre viviendas y al derecho de vivienda permanente) [...] 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».

2. ***Ley relativa a la propiedad sobre viviendas y al derecho de vivienda permanente***

9. La Wohnungseigentumsgesetz (Ley relativa a la propiedad sobre viviendas y al derecho de vivienda permanente) regula los principios en los que se basa la división formal del inmueble entre los propietarios. Las disposiciones pertinentes de esta Ley son las siguientes:

«Artículo 10 — Principios generales

1) Salvo que se disponga expresamente lo contrario, los propietarios de viviendas serán titulares de los derechos y obligaciones, incluido, en particular, respecto a la propiedad privativa y a la copropiedad, con arreglo a las disposiciones de la presente ley.

[...]

Artículo 16 — Emolumentos, cargas y gastos

[...]

2) Los propietarios de viviendas tienen la obligación frente a los demás propietarios de viviendas de soportar las cargas correspondientes a la copropiedad, además de los gastos relativos al mantenimiento, reparación y otros gastos de administración, y al uso común de la copropiedad en proporción a su cuota (apartado 1, segunda frase).

3) No obstante lo dispuesto en el apartado 2 anterior, los propietarios de viviendas podrán

decidir por mayoría que los gastos de funcionamiento [...] de la propiedad privativa y la copropiedad que no deban abonarse directamente a terceros, así como los gastos de administración, se registren por referencia al uso u origen y se distribuyan en función de estos o de cualquier otra norma, siempre que esto sea conforme con las normas de una adecuada administración.»

III. Hechos, procedimiento nacional y cuestión prejudicial

10. WEG Tevesstraße (en lo sucesivo, «demandante») es una comunidad de propietarios de viviendas. Dichos propietarios son tres personas jurídicas (una empresa privada, una autoridad estatal y un municipio) (en lo sucesivo, «propietarios»). Según consta, se encomendó a la demandante la gestión de un inmueble de uso mixto sito en Baden-Württemberg (en lo sucesivo, «inmueble»). El inmueble está integrado por 20 pisos de alquiler, un servicio de la administración pública y un organismo municipal.

11. En 2012, la demandante construyó una central de cogeneración (en lo sucesivo, «central») en el inmueble. con la que comenzó a generar electricidad. A continuación, vendía la electricidad a una compañía eléctrica y suministraba el calor a los propietarios.

12. Ese mismo año, la demandante presentó su declaración provisional del IVA y solicitó un importe total de 19 765,17 euros en concepto de impuesto soportado por los costes de adquisición y explotación de la central.

13. El 3 de diciembre de 2014, la Administración Tributaria de Villingen-Schwenningen, tras evaluar la solicitud, admitió solamente la deducción del 28 % del IVA soportado. Según sus cálculos, este era el importe correspondiente a la parte de los costes citados anteriormente imputable a la generación de electricidad. En cuanto al 72 % del IVA correspondiente a la generación de calor, esta Administración Tributaria no admitió la deducción solicitada por la demandante, argumentando que el suministro de calor a los propietarios estaba exento del impuesto, con arreglo a lo previsto en el artículo 4, apartado 13 de la UStG.

14. Al no prosperar el recurso administrativo interpuesto ante la misma Administración Tributaria contra esta decisión, la demandante interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg), alegando, entre otros extremos, que el artículo 4, apartado 13 de la UStG es contrario al Derecho de la Unión, en tanto en cuanto la exención que establece esta disposición no se deriva de la Directiva del IVA. En opinión de la demandante, habida cuenta de la primacía del Derecho de la Unión, el suministro de calor a los propietarios debe estar sujeto al IVA, por lo que la demandante tiene también derecho a la deducción del 72 % restante del IVA soportado.

15. El Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg) alberga dudas respecto a la compatibilidad de la legislación nacional aplicable con el Derecho de la Unión, de modo que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben interpretarse las disposiciones 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 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?»

16. Han presentado observaciones escritas el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Asimismo, el 22 de mayo de 2020 el Gobierno alemán y la Comisión respondieron a las preguntas

escritas formuladas a las partes.

IV. Análisis

17. Las presentes conclusiones se estructuran de la siguiente manera: Empezaré mi análisis efectuando algunas observaciones preliminares en las que estableceré una serie de hipótesis al objeto de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta (sección A). A continuación, plantearé el criterio jurídico que permite establecer si, en el presente asunto, existe una operación sujeta al impuesto con arreglo a la Directiva del IVA (sección B). Por último, examinaré los argumentos expuestos por el Gobierno alemán y la Comisión, antes de aplicar el criterio jurídico a los diferentes supuestos formulados (sección C).

A. Aclaraciones preliminares

18. El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si las disposiciones de la Directiva del IVA se oponen a que una normativa de un Estado miembro exima del IVA el suministro de calor por parte de una comunidad de propietarios de viviendas a estos propietarios.

19. Teniendo en cuenta la necesidad de una base imponible uniforme del IVA, (3) la exención de una operación de este impuesto puede darse en una de las dos situaciones siguientes: i) En primer lugar, si no existe hecho imponible; o ii) si es aplicable una de las exenciones tasadas previstas en el título IX de la Directiva del IVA.

20. Ambas consideraciones requieren una exposición detallada del contexto fáctico que dio lugar a la operación controvertida. En el caso de autos, dado que la resolución de remisión aporta muy poca información, es difícil formular una conclusión en cada una de dichas situaciones sin tener conocimiento de una serie de variables fácticas. Por tanto, considero necesario exponer mi propia interpretación de los hechos, así como la necesidad de emitir determinadas hipótesis, lo cual, inevitablemente, va a configurar la respuesta que puedo ofrecer a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

21. Mis conclusiones se basarán en dos tipos de variables, que son las siguientes.

1. ¿Quién entrega qué a quién y qué es lo que se calienta?

22. Según señala el órgano jurisdiccional remitente, tanto en la resolución de remisión como en la cuestión prejudicial, es la demandante quien suministra el calor procedente de la producción de electricidad a «die Wohnungseigentümer» (los propietarios). Recalco el hecho de que el calor se suministra a estas personas jurídicas para señalar que no consta en autos que se suministre a los arrendatarios de los 20 pisos que también forman parte del inmueble (y cuya titularidad tampoco se aclara). De hecho, al parecer, en esta operación no participa ningún arrendatario.

23. Lo anterior plantea otra complicación añadida: ¿debe interpretarse la resolución del órgano jurisdiccional remitente de forma literal? Esta duda surge porque el empleo del artículo determinado «die» antes de «Wohnungseigentümer» denota el uso del plural, lo cual puede dar a entender que se está solicitando al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre el suministro de calor a los propietarios considerados de forma *colectiva*, en tal caso, presumiblemente para su uso *colectivo* en las zonas comunes. O bien ¿debo interpretar que el órgano jurisdiccional remitente afirma que el calor se suministra a «die Wohnungseigentümer» de forma colectiva, pero para un uso *personal* en las partes *privativas* del inmueble?

24. En la resolución de remisión no se ofrece ninguna aclaración en uno u otro sentido. El artículo 4, apartado 13, de la UStG es igualmente ambiguo. Esta disposición se limita a establecer

que el suministro de calor por una comunidad de propietarios a «die Wohnungseigentümer» está exento del IVA.

25. Esta imprecisión da lugar, por tanto, al planteamiento de dos posibles situaciones: la primera se refiere al calentamiento de las *zonas comunes*. En este supuesto, la demandante suministra calor a los propietarios *colectivamente*, en el sentido de que, bien los propietarios, bien la demandante (o quizá, incluso, directamente la demandante en nombre de los propietarios) calientan las zonas comunitarias del inmueble para su consumo y disfrute colectivos. La segunda situación se refiere al calentamiento de las *zonas privativas*. En este segundo supuesto, la demandante también suministraría el calor a los propietarios, aunque de manera muy distinta: en este caso, los propietarios reciben el calor para calentar las partes que designen del inmueble directamente y lo consumen *de forma individual*.

2. ¿Qué contraprestación se abona, en su caso, y cómo se calcula?

26. Como señalan acertadamente el Gobierno alemán y la Comisión, la resolución del órgano jurisdiccional remitente tampoco indica nada respecto a la cuestión de la contraprestación que se abona por el calor. De hecho, no se menciona contraprestación *alguna*. Tampoco se precisa cómo se calcularía esta eventual contraprestación.

27. En efecto, sin contraprestación no hay hecho imponible. (4)

28. A efectos de mi análisis, presumiré, no obstante, que los propietarios sí abonan una contraprestación a la demandante por el suministro de calor, ya que no es probable que el órgano jurisdiccional remitente plantease siquiera esta cuestión en caso contrario.

29. Además, la manera en que esté concebido el sistema de contraprestación es tan importante como la manera de calcular dicha contraprestación. Por un lado, cada factura específica puede corresponder a un gasto específico. Dicho de otro modo, cada pago corresponde a un suministro de calor y, por tanto, se destina *directamente* a sufragar ese gasto específico. Por otro lado, el suministro de calor puede formar parte de un conjunto más amplio de servicios prestados por la demandante, en cuyo caso los propietarios supuestamente abonarían un importe periódico a tanto alzado para sufragar costes varios de funcionamiento, incluido el suministro de calor. En este último caso, el método de facturación correspondería a todos (o algunos) de estos gastos corrientes, posiblemente, con un desglose de estos y la contraprestación se abonaría *indirectamente* para sufragar gastos «generales».

30. En suma, las dos variables que desconozco, pero que son, a mi juicio, importantes para la postrera apreciación del asunto, no se limitan solo a si son las *zonas comunes* o las *zonas privativas* del inmueble las que reciben el calor, sino que también se refieren a si la contraprestación se destina a sufragar un gasto específico (*directamente*) o un gasto general («*indirectamente*»).

B. Criterio jurídico

31. Para que una operación esté sujeta al impuesto a efectos de la Directiva del IVA, debe efectuarse a título oneroso (según el artículo 2 de la Directiva del IVA) en el territorio de un Estado miembro (de conformidad con el artículo 5 de esta) y por un sujeto pasivo que actúe como tal (en el sentido del artículo 9 de la misma Directiva). Esto es así salvo en el caso de que resulte aplicable una de las excepciones previstas en el título IX de la Directiva del IVA.

32. En el presente asunto, no se discute que se cumple el criterio del ámbito territorial, por lo que no me ocuparé más de él y centraré mi análisis en los otros dos elementos restantes.

1. **¿Se trata de una entrega de bienes a título oneroso?**

33. El artículo 2 de la Directiva del IVA establece qué operaciones están sujetas al IVA. Aclara, entre otros aspectos, que «las entregas de bienes realizadas a título oneroso» son operaciones sujetas al impuesto, lo que se ha interpretado en el sentido de que el legislador de la Unión pretendió gravar únicamente el consumo «a título oneroso», es decir, aquel en el que se recibe una contraprestación a cambio de las entregas de bienes. (5) Dicha «contraprestación» está constituida por el valor (al menos parcial y, en ocasiones, subjetivo) de los bienes de que se trate, y no por un valor estimado según criterios objetivos. (6)

34. Además, es necesaria la existencia de una «relación directa e inmediata» entre la «contraprestación» y la actividad gravada de que se trate. (7) Interpreto la jurisprudencia en el sentido de que establece a este respecto dos requisitos acumulativos. En primer lugar, debe existir algún tipo de «causalidad» en la retribución. En otras palabras, una persona debe pagar por un determinado bien o servicio. (8) En segundo lugar, el pago de la remuneración debe tener lugar en el marco de una «relación jurídica» entre las dos partes de la operación. (9)

35. A este respecto, debo señalar que el empleo de la expresión «relación jurídica» en la jurisprudencia no me parece afortunada. Puede haber operaciones sometidas a una «relación jurídica» que no estén incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 2 de la Directiva del IVA. Por ejemplo, el asunto *Apple and Pear Development Council* se refería, sin lugar a dudas, a una «relación jurídica» entre los productores profesionales de manzanas y peras en Inglaterra y en el País de Gales, y el organismo público legamente responsable de la defensa de sus intereses (y al que dichos productores estaban obligados a afiliarse), pese a que el Tribunal de Justicia resolvió que la exacción anual que abonaba cada productor de manzanas y de peras no era suficientemente proporcional a los «beneficios» individuales que se derivaban de las actividades de ese organismo público. (10) De ello se desprende que el concepto de «relación jurídica» es más complejo de lo que parece a simple vista.

36. En mi opinión, la «relación jurídica» en este tipo de situaciones se refiere, más bien, a la «proporcionalidad de los beneficios» en relación con el pago de la contraprestación. Dicho de otro modo, la «relación jurídica» requerida está presente únicamente cuando la parte que abona la contraprestación también recibe «beneficios» proporcionales a dicha contraprestación. En el asunto *Apple and Pear Development Council* no existía esta «proporcionalidad de los beneficios», puesto que las funciones de dicho organismo público afectaban a los intereses comunes de los productores colectivamente, por lo que, si los productores individuales obtenían beneficios, lo hacían *indirectamente a través de los que redundaban de manera general en beneficio de todo el sector*. (11)

37. Esa misma lógica se desprende también de la sentencia dictada en el asunto *Comisión/Finlandia*, en la que el Tribunal de Justicia declaró que los servicios de asistencia jurídica a cambio de unos modestos honorarios, calculados en función de los ingresos del solicitante, no presentaban una relación proporcional con las prestaciones recibidas, aun cuando existía una relación jurídica. (12) Del mismo modo, en la sentencia pronunciada en el asunto *Tolsma*, en el que, sin duda, no existía una «relación jurídica», el Tribunal de Justicia declaró que tampoco existía proporcionalidad entre los donativos que entregaban los viandantes a un músico callejero y los beneficios que este obtenía por su actuación musical en la vía pública. (13)

38. Por el contrario, sí se constató la existencia de «proporcionalidad de los beneficios» en las

sentencias dictados en los asuntos Kennemer Golf y Le Rayon d'Or, en las que el abono de una cantidad a tanto alzado como contrapartida por la puesta a disposición permanente de unos servicios (la posibilidad de usar el campo de golf o de recibir cuidados médicos en caso de solicitarlos) se consideró una prestación efectuada «a título oneroso», incluso aunque no se llegase a hacer uso de esos servicios. (14)

39. En suma, el criterio de la «relación jurídica» abarca, pues, aspectos tanto formales como sustantivos. Más allá del requisito formal (o dentro de este requisito) de que exista algún tipo de relación jurídica estructurada entre las partes de una operación, el concepto de relación jurídica remite a la idea de contraprestación. Este concepto trata de englobar cualquier intercambio de beneficios recíprocos con, al menos, algún valor económico en el que se dé una relación de causalidad identificable entre las prestaciones efectuados por una y otra parte.

2. ¿Se trata de una actividad económica?

40. El artículo 9 de la Directiva del IVA se ocupa de los «sujetos pasivos». Según el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de esta, «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». A continuación, el párrafo segundo de esa misma disposición especifica el concepto de «actividades económicas».

41. Al estar redactada esta disposición en términos tan amplios, se considera «sujeto pasivo» a cualquier persona, en cualquier lugar, que realice alguna actividad económica. (15) De manera similar, el término «actividad económica» se ha interpretado en sentido amplio y es de carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esta. (16)

42. Una vez aclarado el criterio jurídico seguido por los artículos 2 y 9 de la Directiva del IVA, examinaré, a continuación, el litigio principal.

C. Litigio principal

43. De conformidad con el artículo 15 de la Directiva del IVA, el calor se asimila a un bien corporal.

44. El presente asunto puede referirse, esencialmente, a dos situaciones hipotéticas distintas: la primera se refiere al suministro de calor a las *zonas comunes* del inmueble y la segunda, al suministro de calor a las *zonas privativas* del inmueble. En ambos casos, asumiré que los propietarios retribuyen de algún modo a la demandante por la entrega del bien (el calor), ya sea *directa o indirectamente*. (17)

45. Antes de proceder a examinar estos supuestos de forma individual, quisiera ocuparme de dos argumentaciones transversales que se han formulado en el presente asunto y que se aplican independientemente de cuál sea el supuesto examinado.

46. La primera argumentación se refiere a la naturaleza de la «actividad económica». El Gobierno alemán y la Comisión entienden que esta operación no puede calificarse de «actividad económica», dada la *identidad de sujetos* entre las partes que componen la comunidad de propietarios de viviendas (la demandante que, en la práctica, son los propietarios) y las partes que reciben el calor (también los propietarios). Según la Comisión, lo anterior se aplica también al mantenimiento general, a la reparación y a otros servicios que presta la demandante a los propietarios. Todos estos servicios estarían excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA.

47. No puedo estar de acuerdo con este razonamiento.

48. En primer lugar, por lo que respecta a la naturaleza de la prestación, en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA figura el claro adjetivo calificativo «todas» para señalar que «serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios». Asimismo, la interacción entre las definiciones abstractas y tipológicas que figuran en los párrafos primero y segundo de dicha disposición implica, en mi opinión, que la intención del legislador de la Unión era que el concepto de «actividades económicas» incluyese un conjunto de actividades lo más amplio posible. (18)

49. En segundo lugar, como señala el órgano jurisdiccional remitente, y que, a mi juicio, constituye un elemento crucial, con arreglo al Derecho alemán, la demandante es una persona jurídica distinta de los propietarios. Por tanto, el calor lo suministra una entidad jurídica a otras tres entidades jurídicas. Entiendo, claro está, que, desde un punto de vista económico, la demandante se compone de algunas de las mismas personas que se benefician de sus actividades. Sin embargo, la coincidencia de intereses económicos difícilmente puede constituir un argumento para poner en entredicho una clara distinción jurídica de conformidad con el Derecho nacional. Así pues, no hay ni identidad de personas ni autosuministro.

50. Por ello, no alcanzo a comprender cómo podría el suministro de calor por parte de una persona jurídica distinta del destinatario de los bienes no constituir una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA. Esta conclusión no se vería afectada aun cuando se modificase la actividad en cuestión: si la demandante percibiese una contraprestación, por ejemplo, por la limpieza de las zonas comunes, el mantenimiento de la fachada del edificio o, incluso, la reparación de los interfonos del portal, estaría realizando «actividades económicas» individuales del mismo modo que lo hace, en el presente asunto, en el caso del suministro de calor. Ninguna de estas actividades está excluida del ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA. (19)

51. La segunda argumentación se refiere a la naturaleza del artículo 4, apartado 13, de la UStG. El Gobierno alemán formula dos observaciones a este respecto. Por un lado, el artículo 4, apartado 13, de la UStG sería la transposición al Derecho nacional de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva del IVA en relación con el «arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles». Por otro lado, el Gobierno alemán afirma que la exención prevista en el artículo 4, apartado 13 de la UStG podría hallar respaldo en la Declaración de la Comisión y el Consejo. En dicha Declaración, recogida en las actas del Consejo relativas a la adopción de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (20) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), se afirma que los Estados miembros pueden eximir del IVA, entre otros, el suministro de calor.

52. No puedo suscribir ninguno de estos dos argumentos.

53. El artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva del IVA establece una de las actividades que pueden eximir del impuesto los Estados miembros. No define el concepto de «arrendamiento y

[de] alquiler» ni incluye remisión alguna al Derecho nacional a tal efecto. (21) No obstante, esta disposición constituye una exención a la obligación general de tributación del IVA y, por tanto, debe interpretarse de modo estricto. (22)

54. En primer lugar, si nos ceñimos al propio texto, no encuentro argumentos que respalden la postura del Gobierno alemán según la cual el suministro de calor o, en realidad, la entrega de cualquier bien distinto de un bien inmueble, por parte de una comunidad de propietarios de viviendas a los propietarios deba acogerse a dicha exención. No acierto a comprender cómo el «suministro de calor para su consumo en el inmueble» podría subsumirse, en algún caso, gracias a una interpretación razonable (y, desde luego, no muy restrictiva), en «el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles». El «suministro de calor para su consumo en el inmueble» es una actividad completamente diferente que, como máximo, está vagamente conectada con el inmueble.

55. En segundo lugar, en el supuesto de que los propietarios arrendasen o alquilaran bienes inmuebles, presumiblemente, a la demandante (lo cual no sucede en este caso, según consta de los hechos del asunto) y esta declarase que el consumo de calor formaba parte del «precio global de alquiler» obligatorio, cabría argumentar que dicho suministro de calor forma parte de la operación de alquiler. Sin embargo, la jurisprudencia exime del impuesto del IVA las entregas «accesorias» solamente en la medida en que compartan el mismo tratamiento fiscal de la prestación principal y no constituyan para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal, (23) lo que exige un examen de los elementos característicos de la operación. (24)

56. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar tal extremo, he de señalar que, en el caso de autos, no se indica que la actividad «accesoria» de suministro de calor forme parte de una eventual operación de «arrendamiento o alquiler», la cual, al fin y al cabo, constituye la actividad «principal» a efectos de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva del IVA. (25) Incluso de ser ese el caso, dudo mucho de que, en general, tal conjunto de actividades fuese posible de conformidad con la Directiva del IVA. Por tanto, el suministro de calor difícilmente encajaría en el concepto de aspecto concreto y específico de esa categoría de actividad «principal» exenta. (26)

57. En tercer lugar, y sin perjuicio de que el suministro de calor pueda, en determinadas circunstancias, considerarse accesorio, se trata, en todo caso, de una operación «activa». Tal como ya ha precisado el Tribunal de Justicia, el artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva del IVA simplemente pretende eximir del impuesto la operación «pasiva» de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles». (27) Como señala acertadamente la Comisión, de la sentencia *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* se desprende de forma inequívoca que «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». (28)

58. Por lo que respecta a la Declaración de la Comisión y el Consejo en relación con la Sexta Directiva, la respuesta es aún más sencilla. La jurisprudencia es clara en el sentido de que tales instrumentos carecen de valor jurídico y solo pueden invocarse cuando su contenido se plasme en el texto de la disposición de que se trate. (29) Ello se debe a que la disposición en cuestión va destinada a los justiciables, quienes han de poder confiar en su contenido. (30)

59. El artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva del IVA no contiene referencia alguna al suministro de calor, ni tampoco la disposición que la precedió en la Sexta Directiva, es decir, el artículo 13, parte B, letra b), de esta, al que se refiere dicha declaración, por lo que no cabe invocarla en el presente asunto.

60. Una vez analizadas las argumentaciones transversales generales, me ocuparé a continuación de los dos supuestos que se plantean en el presente asunto.

1. *Primer supuesto: el calor se suministra para la calefacción de las zonas comunes*

61. Quisiera recordar que, en el primer supuesto, la demandante suministra calor a los propietarios *colectivamente*, de modo que este se suministra en interés común de los propietarios y se consume bajo esa misma premisa. Los propietarios retribuyen a la demandante, bien *directamente*, bien *indirectamente*, por el suministro de calor.

62. Tras haber concluido que el suministro de calor puede constituir una actividad económica, la siguiente cuestión que se plantea es si se trata o no de actividad realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA. Sin disponer de información sobre los métodos de retribución o de facturación entre la demandante y los propietarios, solo puedo ofrecer algunas orientaciones, además, poco precisas, sobre los criterios que podrían resultar pertinentes para el órgano jurisdiccional nacional.

63. En primer lugar, en función del tipo de contraprestación y de facturación, es probable que exista una cierta causalidad en la contraprestación, (31) a no ser, claro está, que estemos ante la muy improbable situación de que los propietarios no paguen absolutamente nada a la demandante a cambio del calor que esta les suministra.

64. En segundo lugar, ¿existe una «relación jurídica» en cuyo marco tiene lugar un intercambio estructurado de prestaciones? Dicha «relación jurídica» implica no solo un «acuerdo de voluntades», sino, además, unos «beneficios» proporcionales para la parte que abona una remuneración. (32) Expongo a continuación lo que esto significa en el presente asunto.

65. Por su propia naturaleza, la demandante no actúa en interés de un propietario individual ni siguiendo las instrucciones de este. Cuando suministra calor para calentar las zonas comunes del inmueble, la demandante probablemente ejerce sus funciones *en beneficio y en interés común del inmueble en su conjunto*. No existe una correspondencia real entre la contraprestación recibida por el desempeño de sus actividades (como el suministro de calor) y los «beneficios» que sea proporcional a *la cuota individual* que corresponde a cada propietario en la «contraprestación» global que se abona por dicha operación. (33) Si el propietario individual obtiene algún «beneficio», lo hace indirectamente, a través de los que obtienen los propietarios colectivamente, incluso aunque no pueda descartarse que algunos propietarios, en determinadas circunstancias, puedan beneficiarse del suministro de calor en mayor medida que otros. (34)

66. Dicho de otro modo, los «beneficios» individuales no son, por tanto, suficientemente proporcionales a la retribución percibida. Por ello, la relación entre la contraprestación abonada y la operación recibida no es suficientemente directa para estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA. (35)

67. Ciertamente es que, al menos con arreglo al Derecho alemán, y sin perjuicio de la comprobación que haga el órgano jurisdiccional remitente, los propietarios están legalmente obligados a hacer frente a su cuota correspondiente del conjunto de cargas y gastos que contraiga la demandante. (36) Sin embargo, no me parece que la existencia de una obligación legal de formar parte de una entidad distinta (como sucede en el asunto *Apple and Pear Development Council*) o, de hecho, la obligación de abonar una parte proporcional del total de los gastos de una entidad (como se exige en el caso de autos con arreglo al Derecho alemán) pueda determinar la existencia de esa «proporcionalidad de los beneficios». Sin duda, a todos los efectos, la falta de control y de cualquier elemento contractual puede considerarse un «indicio» de que la operación no constituye, «*en el sentido propio del término, el pago de servicios particulares*»

», (37) pero no caracteriza por sí sola la relación entre la actividad en cuestión y la remuneración abonada.

68. Considero, por todo ello, que el suministro de calor en el primero de los supuestos, si se destina a las zonas comunes del inmueble, carecería igualmente de la «proporcionalidad de los beneficios» en caso de que los propietarios no estuviesen legalmente obligados a soportar las cargas y gastos que contraiga la demandante. En tales circunstancias, el suministro de calor tiene lugar en interés común de los propietarios, por lo que no se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA.

69. Por consiguiente, en mi opinión, de ser esas las circunstancias de hecho del litigio principal, la Directiva del IVA no se opone al artículo 4, apartado 13 de la UStG. En efecto, en tal caso, y en esta misma medida, el artículo 4, apartado 13 de la UStG podría considerarse una simple aclaración en el Derecho nacional de una actividad que, en todo caso, no está sujeta al IVA.

2. Segundo supuesto: el suministro de calor se destina a la calefacción de las zonas privativas

70. En el segundo supuesto, la demandante suministra calor a los propietarios *individualmente* para su uso personal en las zonas privativas del inmueble. El suministro tiene lugar en este caso en interés individual de cada propietario. El calor no se consume en las zonas comunes del inmueble. Los propietarios retribuyen a la demandante *directa o indirectamente*.

71. En este supuesto, el criterio de la «causalidad» necesario para que exista una contraprestación realizada a título oneroso puede establecerse aún con mayor razón que en la primera hipótesis. En efecto, si bien es posible imaginar diversos métodos de remuneración (cuota fija, importe a tanto alzado u otros tipos híbridos posibles) cuando cada propietario debe hacer frente periódicamente a su cuota correspondiente del calentamiento de las zonas comunes, es más difícil pensar que ese mismo tipo de remuneración sea aplicable también a un consumo esencialmente privado.

72. Dicho esto, en mi opinión, el elemento distintivo del segundo supuesto es la existencia de un «beneficio» proporcional a la cuota que abona cada propietario individual. En efecto, si los propietarios reciben, por parte de la demandante, un suministro de calor para su *uso individual* a cambio de una contraprestación, esta se destina a una actividad que sí es suficientemente directa y proporcional al beneficio del propietario. Claro está, con esto no estoy afirmando en modo alguno que un beneficio deba ser exactamente proporcional al valor *monetario* de la retribución. La Directiva del IVA no vigila las malas decisiones económicas. De lo que se trata, más bien, es de si los beneficios obtenidos son suficientemente directos como para considerar que una operación se ha realizado «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA. De ser así, la prestación se habrá realizado «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA.

73. Esta conclusión sigue siendo válida con independencia de cuál sea el método de pago. Es evidente que cuando el suministro de calor se retribuye mediante un pago *directo* que corresponda a una factura específica, no hay duda de que dicho pago será proporcional al beneficio que reporta el calor. Podrá cambiarse el método de abono de esa compensación, pero la conclusión seguirá siendo la misma. Una operación de suministro de calor que se retribuye *indirectamente* por el propietario, por ejemplo, mediante un pago fijo periódico, sigue siendo proporcional al beneficio recibido y, por tanto, se realiza «a título oneroso», pues sufraga, al menos en parte, un servicio prestado para el *beneficio individual* del propietario.

74. Como se deduce de las sentencias dictadas en los asuntos Kennemer Golf y Le Rayon d'Or, lo anterior es cierto incluso si no puede vincularse la suma abonada con cada utilización personal del calor. (38) Por tanto, el elemento de la «proporcionalidad de los beneficios» está presente también en una operación en la que se contraen «gastos mixtos», es decir, en una situación en la que la demandante presta a los propietarios un conjunto de servicios *colectivamente* y, además, suministra calor a los propietarios *individualmente*. En tal caso, al menos parte de la contraprestación se destina a sufragar un gasto *individual*. La operación pasa a ser por tanto proporcional, en parte, de manera que, en esa misma medida, constituye una operación realizada «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA.

75. En tales circunstancias, el artículo 4, apartado 13, de la UStG eximiría una operación de la obligación general de tributación del IVA en Alemania, mientras que esa misma operación estaría sujeta a este impuesto en otros Estados miembros, o quizá incluso en la propia Alemania, (39) lo que vulnera el principio de neutralidad fiscal. (40) En consecuencia, la Directiva del IVA se opondría a que el suministro de calor quede exento del IVA en virtud del artículo 4, apartado 13, de la UStG.

76. A la luz de cuanto antecede, incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar los detalles de los acuerdos entre la demandante y los propietarios, teniendo debidamente en cuenta las consideraciones anteriores en relación con la «proporcionalidad de los beneficios» de los pagos efectuados, de haberlos, por el suministro de calor. Si dicha proporcionalidad está presente en la operación de la que conoce el órgano jurisdiccional remitente, es probable que la prestación se haya realizado a «título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, de modo que la operación en cuestión debe, en esta medida, quedar sujeta al IVA.

V. Conclusión

77. Propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania) del siguiente modo:

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 opone a una normativa nacional que exime del impuesto sobre el valor añadido el suministro de calor por parte de una comunidad de propietarios a dichos propietarios de viviendas, en la medida en que la remuneración percibida por la comunidad de propietarios como contraprestación por el suministro de calor tenga en cuenta únicamente las cargas y gastos ocasionados por el suministro de calor a las zonas comunes del inmueble.

En cambio, la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a esta misma normativa nacional en la medida en que la remuneración percibida por la comunidad de propietarios como contraprestación por el suministro de calor tenga en cuenta, total o parcialmente, el suministro de calor a las zonas privativas del inmueble.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar en qué circunstancias se ha abonado la remuneración por el suministro de calor en el procedimiento principal.

- 2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).
- 3 El considerando 7 de la Directiva del IVA menciona que el sistema común del impuesto «debe conducir a una neutralidad en la competencia». Véase también la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia (C-481/98, EU:C:2001:237), apartado 22.
- 4 Sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38), apartado 14, y de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade (89/81, EU:C:1982:121), apartado 10. Como ya he señalado en otra ocasión, sin constancia del elemento de la contraprestación, no puede suponerse que el requisito del título oneroso esté presente en cualquier situación en la que se dé una «entrega de bienes». Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112), punto 57.
- 5 Véase al respecto la jurisprudencia citada en la nota 4.
- 6 Véase la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 43.
- 7 Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), apartado 21 y jurisprudencia citada.
- 8 Véase la sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38), apartado 12.
- 9 Véanse las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 17, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 28 y jurisprudencia citada.
- 10 Sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartado 14.
- 11 *Ibidem*, apartado 14.
- 12 Sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 50 a 51.
- 13 Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 17.
- 14 Sentencias de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), apartados 40 a 42, y de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 37.
- 15 Como señalan Terra y Kajus, a efectos de la Directiva del IVA, esto supone que se considera sujeto pasivo el «puesto ambulante de pollo satay en Yakarta» en el mismo sentido que unos «grandes almacenes de Ámsterdam». Véase Terra, B. J.M., y Kajus, J. *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, p. 371.
- 16 Véanse, en particular, las sentencias de 5 de julio de 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537), apartado 22, y de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301), apartados 41 a 42.

17 Véanse al respecto, de forma detallada, los puntos 22 a 30 de las presentes conclusiones.

18 Véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134), punto 25.

19 La naturaleza *económica* de tales actividades queda aún más patente con el siguiente ejercicio de imaginación: ¿podría prestar esas actividades una empresa diferente (externalizada, no la demandante) a cambio de una retribución normal? La respuesta a la pregunta ha de ser necesariamente afirmativa: es evidente que el calor puede ser (y, de hecho, así suele suceder) suministrado por una empresa externa a cambio de una retribución normal, al igual que se contrata a una empresa para que repare un ascensor averiado en la finca.

20 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1).

21 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos de una disposición del Derecho de la Unión que no incluya ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros deben ser normalmente objeto de una interpretación autónoma y uniforme, que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y la finalidad perseguida por la normativa de que se trate (véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 38 y jurisprudencia citada).

22 Véase la reciente sentencia de 2 de julio de 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), apartado 22.

23 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartado 34 y jurisprudencia citada.

24 Véase la sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), apartado 30 y jurisprudencia citada.

25 Véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartados 7 a 10 y 31; de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 23; de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434), apartado 24, y de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartado 40.

26 Véase, en la misma medida, la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 34.

27 Sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506), apartado 52, y de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160), apartado 19. Véanse también las conclusiones del Abogado General Trstenjak presentadas en el asunto RLRE (C-572/07, EU:C:2008:697), punto 32.

28 Sentencia de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 47.

29 Véase, entre otras, la sentencia de 14 de marzo de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169), apartado 52.

- 30 Véase la sentencia de 17 de octubre de 1996, Denkavit y otros (C-283/94, C-291/94 y C-292/94, EU:C:1996:387), apartado 29.
- 31 Como se ha señalado anteriormente, puntos 26 a 30 de las presentes conclusiones.
- 32 Como se ha señalado anteriormente, puntos 34 a 39 de las presentes conclusiones.
- 33 Véase asimismo la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14, que se refiere a la ausencia de *intercambio de prestaciones recíprocas*.
- 34 El supuesto por excelencia, en este caso, sería el de un jardín comunitario en buen estado de mantenimiento situado en la planta baja del inmueble, que beneficiaría indirectamente al propietario de un piso de la planta baja en mayor medida que a los propietarios de los pisos superiores. Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartado 14.
- 35 En este sentido, concuerda con la resolución del Conseil d'État de 7 de diciembre de 2001 en el asunto n.º 212273, FR:CEORD:2001:212273.20011207, citada por el órgano jurisdiccional remitente.
- 36 Extraigo esta conclusión del artículo 16, apartado 2, de la *Wohnungseigentumsgesetz* (Ley relativa a la propiedad sobre viviendas y al derecho de vivienda permanente).
- 37 Conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn en el asunto Apple and Pear Development Council (102/86, no publicadas, EU:C:1987:466, p. 1461).
- 38 Véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), apartado 40, y de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 37.
- 39 De nuevo, el consumo individual de calor (o de electricidad o agua, en ese sentido) en los pisos de los propietarios individuales o arrendados lo suministra normalmente un tercero, y la operación estará sujeta al IVA. En efecto, solo en una configuración fáctica tan singular como es la del presente asunto una comunidad de propietarios comienza, al parecer, excediendo sus funciones (comunitarias) habituales, a prestar otros servicios comerciales (individualizados), creando así de hecho una disonancia entre su naturaleza jurídica generalmente declarada, por una parte, y la actividad específica y de hecho económica, por otra.
- 40 Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 36 y jurisprudencia citada.