

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)  
13 de julio de 1989 \*

En el asunto 173/88,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Højesteret danés destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Skatteministeriet** (Ministerio de Hacienda danés)

y

**Morten Henriksen,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por los Sres. F. Grévisse, Presidente de Sala; J. C. Moitinho de Almeida y M. Zuleeg, Jueces,

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs

Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. M. Henriksen, por él mismo;

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, Consejero Jurídico, y por los Sres. O. Fentz y F. Mejnertzen, Abogados de Copenhague;

\* Lengua de procedimiento: danés.

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por su Consejero Jurídico, Sr. J. F. Buhl, en calidad de Agente,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 18 de abril de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de mayo de 1989,

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 21 de junio de 1988, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de junio siguiente, el Højesteret danés planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 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 L 145, p. 1; EE 01/09, p. 54).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Morten Henriksen y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) cuyo objeto consiste fundamentalmente en saber si el arrendamiento de garajes situados en un complejo de garajes perteneciente al Sr. Henriksen disfruta o no de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo a la citada disposición de la Sexta Directiva 77/388.
- 3 Dichos garajes estaban agrupados en dos bloques de doce garajes cada uno, que fueron edificados en conexión con un complejo urbanístico integrado por 37 viviendas unifamiliares adosadas. Los garajes fueron alquilados, en parte, a los habitantes de dicho complejo y, en parte, a personas que residían en los alrededores. Todos ellos son garajes cerrados, separados unos de otros por un tabique, y con puerta individual.

- 4 En el marco del litigio principal, el Østre Landsret, que conoció del asunto en primera instancia, declaró que el arrendamiento de tales garajes no estaba sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido. El Østre Landsret consideró que la excepción a la exención que normalmente se aplica al arrendamiento de bienes inmuebles, no es extensiva a garajes como los que constituyen el objeto del litigio, ya que no podrían calificarse de «espacios destinados a estacionamiento», en el sentido de la legislación danesa en la materia. Por otra parte, la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 no aportaría elementos que justificaran la interpretación contraria.
- 5 Con el fin de poder pronunciarse sobre este razonamiento, el Højesteret, que conoció del asunto en apelación, suspendió el procedimiento y sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse la letra b) del artículo 13 B de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de Impuestos sobre el Volumen de Negocios (Sexta Directiva en materia de IVA), en el sentido de que la obligación tributaria derivada de los “arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos de motor” incluye asimismo el arrendamiento de garajes como los que constituyen el objeto del litigio?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse dicho artículo en el sentido de que los Estados miembros están obligados a someter al IVA el arrendamiento de garajes como los que constituyen el objeto del litigio?»
- 6 Para una más amplia exposición de los antecedentes de hecho del litigio principal, de las disposiciones comunitarias y nacionales correspondientes, así como del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

### **Sobre la primera cuestión**

- 7 Teniendo en cuenta el contenido de los autos, debe entenderse que la primera cuestión tiene fundamentalmente por objeto saber si la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, ha de ser interpretada en el sentido de que el concepto de «arrendamiento de espacios para

el estacionamiento de vehículos» incluye también el arrendamiento de garajes cerrados, vinculados con bienes inmuebles cuyo arrendamiento está exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- 8 La letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva establece que «sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos [...] el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de [...] los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos [...] Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención (léase excepción) a otros supuestos».
  
- 9 El Sr. Henriksen sostiene que la expresión «espacios para el estacionamiento de vehículos» utilizada en la letra b) del citado artículo 13 B únicamente comprende las áreas abiertas destinadas al estacionamiento de vehículos durante un corto espacio de tiempo. Por el contrario, el Gobierno danés considera que esta expresión, en su acepción normal, comprende todo espacio destinado a aparcar o estacionar vehículos de motor, siendo irrelevante que sea abierto, cerrado o que esté situado dentro de un edificio. En cuanto a la Comisión, ésta sostiene que dicha expresión, considerada dentro de su contexto, abarca los garajes cerrados, con excepción de aquellos que son arrendados como parte no independiente de un inmueble exento.
  
- 10 Un análisis comparado de las diferentes versiones lingüísticas auténticas de la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva, pone de manifiesto divergencias terminológicas, en lo que se refiere al alcance de la expresión «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos». En efecto, si bien algunas de estas versiones favorecen la interpretación según la cual esta expresión únicamente contempla las áreas no edificadas destinadas al estacionamiento de vehículos, otras versiones lingüísticas conducen más bien a pensar que la expresión abarca igualmente los garajes cerrados, como los que constituyen el objeto del litigio principal.
  
- 11 A la vista de tales diferencias, no podría definirse el alcance del concepto sometido a examen, por medio de una interpretación exclusivamente literal. Es preciso, por tanto, a fin de esclarecer su significado, recurrir al contexto en el cual se inserta, teniendo en cuenta la sistemática de la Sexta Directiva.

- 12 A este respecto, es necesario tomar en consideración que la frase «con excepción de [...] los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos» que figura en la letra b) del artículo 13 B de la Directiva, introduce una excepción a la exención prevista por dicha norma para el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Por tanto, dicha norma sitúa las operaciones que contempla bajo el régimen general de la Directiva, que tiende a someter al Impuesto todas las operaciones imponibles, salvo las exenciones expresamente establecidas. Por consiguiente, esta norma no puede ser objeto de una interpretación restrictiva, en el sentido de que únicamente las áreas de estacionamiento al aire libre, con exclusión de los garajes cerrados, podrían entrar dentro de su ámbito de aplicación.
- 13 Además, esta interpretación se ajusta a una concepción uniforme en todos los Estados miembros, al no subordinar ninguno de ellos, en la normativa nacional adoptada para la puesta en práctica del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la percepción del mismo, en lo que respecta a las superficies destinadas al estacionamiento de vehículos, al carácter abierto de las áreas de estacionamiento.
- 14 No obstante, es necesario precisar que el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» cuya exención prevé la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva, comprende necesariamente, aparte del arrendamiento de bienes que constituyen el objeto principal del mismo, el de todos los bienes accesorios de éstos.
- 15 Así pues, no se puede excluir de dicha exención el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, cuando esté estrechamente ligado al arrendamiento, exento en sí mismo, de inmuebles destinados a otro uso, como vivienda o local de negocio, en el sentido de que ambos arrendamientos integran una única operación económica.
- 16 Es este el caso cuando, por una parte, el espacio para el estacionamiento de vehículos y el inmueble destinado a otro uso, forman parte de un mismo conjunto inmobiliario y, por otra, cuando ambos bienes son alquilados por un mismo propietario a un mismo arrendatario.

- 17 Procede, pues, responder a la primera cuestión que la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, ha de interpretarse en el sentido de que el concepto de «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos» comprende los arrendamientos de toda superficie destinada al estacionamiento de vehículos, incluidos los garajes cerrados. Sin embargo, no puede excluirse a tales arrendamientos de la exención prevista en favor del «arrendamiento de bienes inmuebles», si se hallan estrechamente ligados a arrendamientos, exentos en sí mismos, de bienes inmuebles destinados a otros usos.
- 18 En el marco de la cooperación instituida por el artículo 177 del Tratado entre el órgano jurisdiccional nacional y el Tribunal de Justicia, corresponde a aquél apreciar los hechos con el fin de determinar si los arrendamientos objeto del litigio satisfacen dichos criterios.

### **Sobre la segunda cuestión**

- 19 La segunda cuestión tiene fundamentalmente por objeto saber si la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros eximir del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos.
- 20 Hay que destacar, por una parte, que si bien, de acuerdo con los términos del párrafo introductorio del artículo 13 B de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de exención a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, dichas «condiciones» no pueden referirse a la definición del contenido de las exenciones previstas.
- 21 Por otra parte, hay que señalar que, de acuerdo con los términos del último párrafo de la letra b) del artículo 13 B, «los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención (léase excepción) a otros supuestos». De la redacción misma de esta disposición se desprende que, si bien los Estados miembros ostentan la facultad de restringir, mediante excepciones suplementarias, el alcance de dicha exención, no están autorizados a exceptuar del sometimiento al Impuesto operaciones que se hallan excluidas de esta exención.

- 22 De ello se desprende que los Estados miembros deberán someter al Impuesto sobre el Valor Añadido los «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos», que no disfrutan de la exención prevista por la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva, interpretada de acuerdo con la respuesta dada a la primera cuestión.
- 23 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que la letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, debe interpretarse en el sentido de que no permite a los Estados miembros eximir del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos, que no disfrutan de la exención prevista por dicha norma, es decir, aquellos que no estén estrechamente ligados a arrendamientos, exentos en sí mismos, de bienes inmuebles destinados a otros usos.

### Costas

- 24 Los gastos efectuados por el Gobierno danés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Højesteret danés, mediante resolución de 21 de junio de 1988, decide declarar que:

- 1) La letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, ha de interpretarse en el sentido de que el concepto de «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos» comprende los arrendamientos de toda superficie destinada al estacionamiento de vehículos, incluidos los garajes cerrados. Sin embargo, no puede excluirse a tales arrendamientos de la exención prevista en favor del «arrendamiento de bienes inmuebles», si se hallan estrechamente ligados a arrendamientos, exentos en sí mismos, de bienes inmuebles destinados a otros usos.

- 2) La letra b) del artículo 13 B de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, debe interpretarse en el sentido de que no permite a los Estados miembros eximir del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos que no disfruten de la exención prevista por dicha norma, es decir, aquellos que no estén estrechamente ligados a arrendamientos, exentos en sí mismos, de bienes inmuebles destinados a otros usos.

Grévisse

Moitinho de Almeida

Zuleeg

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de julio de 1989.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Tercera

F. Grévisse