

|

## 61995J0190

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 17 de julio de 1997. - ARO Lease BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam. - Petición de decisión prejudicial: Gerechtshof Amsterdam - Países Bajos. - Sexta Directiva sobre el IVA - Sociedad de arrendamiento financiero de automóviles de turismo - Sede de la actividad económica de quien presta los servicios - Establecimiento permanente. - Asunto C-190/95.

*Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-04383*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

*Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prestaciones de servicios - Determinación del lugar de conexión desde el punto de vista fiscal - «Establecimiento permanente» a efectos de la Sexta Directiva - Sociedad de arrendamiento financiero que cede en alquiler automóviles de turismo a clientes establecidos en otro Estado miembro*

*(Directiva 77/388 CEE del Consejo, art. 9, ap. 1)*

## Índice

*Para que un establecimiento de una sociedad en un Estado miembro distinto de aquel en que se halla situada la sede de su actividad económica pueda considerarse como el lugar de sus prestaciones de servicios, a efectos del apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate.*

*De lo anterior se desprende que una sociedad de arrendamiento financiero, establecida en un Estado miembro, no efectúa sus prestaciones de servicios desde un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando, en virtud de contratos de arrendamiento, alquila, en este último Estado, automóviles de turismo a clientes en él establecidos; sus clientes han entrado en contacto con ella a través de intermediarios independientes establecidos en este mismo Estado;*

los referidos clientes han buscado los automóviles que han preferido en concesionarios establecidos en el referido Estado; dicha sociedad ha adquirido los automóviles en este Estado, en el cual se encuentran matriculados, y los ha alquilado a sus clientes mediante contratos de arrendamiento financiero redactados y firmados en su sede; los clientes soportan los gastos de mantenimiento y pagan en el referido Estado el impuesto de circulación; pero dicha sociedad no posee en él ni oficina ni un lugar donde depositar los automóviles.

## Partes

En el asunto C-190/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el *Gerechtshof te Amsterdam*, destinada a obtener en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

*ARO Lease BV*

e

*Inspecteur van der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G.F. Mancini, Presidente de Sala; J.L. Murray, C.N. Kakouris (Ponente), P.J.G. Kapteyn y G. Hirsch, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;

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

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de *ARO Lease BV*, por el Sr. J.L.M.J. Vervloed, Asesor fiscal;

- por el Sr. *Inspecteur van der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, Consejero Jurídico del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J. Devadder, directeur d'administration en el ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. P. Biering, jefe de servicio en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. C. de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y A. de Bourgoing, chargé de mission en la citada dirección, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. B.J. Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de ARO Lease BV, representada por el Sr. J.L.M.J. Vervloed; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.S. van den Oosterkamp, Consejero Jurídico adjunto en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. B. Kloke, Oberregierungsrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente; del Gobierno francés, representado por la Sra. A. de Bourgoing, y de la Comisión, representada por el Sr. B.J. Drijber, expuestas en la vista de 24 de octubre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de diciembre de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

## Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 7 de junio de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de junio siguiente, el Gerechtshof te Amsterdam planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad ARO Lease BV (en lo sucesivo «ARO»), con domicilio social en Bois-le-Duc (Países Bajos), y las autoridades fiscales neerlandesas relativo al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») por las prestaciones de servicios que dicha sociedad había efectuado en Bélgica.

3 De los autos del litigio principal se deduce que ARO es una sociedad de arrendamiento financiero, cuya actividad principal es ceder en alquiler, como arrendador, automóviles de turismo a sus clientes en virtud de contratos de arrendamiento financiero (leasing). Durante el período al que se refiere el presente litigio, fueron objeto de este tipo de contratos alrededor de seis mil automóviles de turismo en los Países Bajos y cerca de ochocientos en Bélgica. De estos contratos el 90 % se celebraron con empresas y los demás con particulares. Los contratos sobre los que versa el litigio establecían una duración de tres a cuatro años y se hicieron en las oficinas de ARO en Bois-le-Duc. ARO no dispone de oficinas en Bélgica.

4 Los clientes de ARO en Bélgica entran en contacto con ella a través de intermediarios independientes establecidos en dicho Estado, que perciben como contrapartida una comisión. Por lo general, los clientes belgas buscan por sí mismos el automóvil que prefieren en un concesionario establecido en Bélgica. Este último entrega después el automóvil a ARO, la cual paga su precio. ARO alquila luego el automóvil al cliente en virtud de un contrato de arrendamiento financiero. Los automóviles se matriculan en Bélgica. Los intermediarios en

*Bélgica no intervienen en la ejecución de los contratos. En éstos se prevé, en particular, que tanto el mantenimiento del automóvil como el pago del impuesto de circulación devengado en Bélgica son por cuenta del cliente. Por el contrario, las reparaciones, así como la asistencia requerida por los daños causados al automóvil van a cargo de ARO, la cual ha suscrito un seguro contra dichos riesgos en su calidad de propietaria del automóvil.*

*5 Al finalizar el período convenido del arrendamiento financiero, ARO indica al cliente el precio por el cual se le puede vender el automóvil. Si la venta del vehículo no es posible de inmediato, se deposita, temporalmente, por cuenta y riesgo de ARO, en un establecimiento de venta de coches en Bélgica, en tanto que ARO no dispone en Bélgica de ningún lugar donde depositarlo.*

*6 Por lo que se refiere al IVA devengado por el alquiler en Bélgica de automóviles de turismo en el marco de contratos de arrendamiento financiero, ARO siempre lo pagó en los Países Bajos, en virtud del apartado 1 del artículo 6 de la Ley neerlandesa de 1968, relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, por la que se adapta el Derecho interno al apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Este último precepto establece:*

*«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»*

*7 No obstante, la Administración Tributaria belga considera que, desde el mes de enero de 1993, la mera presencia en Bélgica de un parque de automóviles que pertenecen a ARO tiene como consecuencia que esta última disponga de un establecimiento permanente en Bélgica desde el cual alquila automóviles en el marco de contratos de arrendamiento financiero. Por lo tanto, por lo que respecta a los servicios controvertidos, ARO estaría obligada a pagar el IVA, en Bélgica, cuestión, además, que ella no discute. En cambio, la Administración Tributaria neerlandesa considera que el lugar de la prestación de los servicios se halla en los Países Bajos, en virtud del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva ya que, al no disponer ARO en Bélgica ni de personal ni de medios técnicos para celebrar los contratos de arrendamiento financiero, no posee en dicho país un establecimiento permanente.*

*8 El litigio entre ARO y la Administración Tributaria neerlandesa versa sobre el IVA, por un importe de 389.753 HFL, cantidad correspondiente al mes de noviembre de 1993 que dicha sociedad ingresó y cuya devolución había solicitado.*

*9 El Gerechtshof te Amsterdam, que conoce del litigio, considera que el lugar de prestación de los servicios controvertidos se determina de acuerdo con la regla establecida en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Este órgano jurisdiccional se pregunta si las citadas prestaciones de servicios se realizan desde un establecimiento permanente en Bélgica, en el sentido de dicha disposición. Por albergar dudas en lo relativo a la interpretación del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Gerechtshof te Amsterdam decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:*

*«¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 9 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, en el sentido de que un sujeto pasivo domiciliado en los Países Bajos y que, como tal, pone a disposición de terceros, en virtud de contratos de arrendamiento financiero operativo alrededor de 6.800 automóviles de turismo, de los cuales 800 se compran y se ponen a disposición en Bélgica de la forma y en las circunstancias señaladas» en la resolución de remisión, «presta los servicios aludidos en último lugar desde un establecimiento permanente radicado en Bélgica?»*

*10 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide esencialmente que se dilucide, si el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de arrendamiento financiero, establecida en un Estado miembro, presta sus servicios desde un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando: en virtud de contratos de arrendamiento financiero alquila, en este último Estado, automóviles de turismo a clientes en él establecidos; sus clientes han entrado en contacto con ella a través de intermediarios independientes establecidos en este mismo Estado; los referidos clientes han buscado los automóviles que han preferido en concesionarios establecidos en dicho Estado; dicha sociedad ha adquirido los automóviles en este Estado en el cual están matriculados y los ha alquilado a sus clientes mediante contratos de arrendamiento financiero hechos y firmados en su domicilio social; los clientes soportan los gastos de mantenimiento y pagan también en el referido Estado el impuesto de circulación, pero dicha sociedad no posee en él ni oficina ni un lugar donde depositar los automóviles.*

*11 Con carácter preliminar, procede observar que el arrendamiento financiero de automóviles constituye una prestación de servicios a efectos del artículo 9 de la Sexta Directiva.*

*12 Para responder a la cuestión planteada, debe señalarse en primer lugar que, con arreglo al cuarto considerando de la Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, Décima Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales (DO L 208, p. 58; EE 09/01, p. 107; en lo sucesivo, «Décima Directiva»), «[...] en lo referente al arrendamiento de medios de transporte, conviene por razones de control, aplicar estrictamente lo que señala el apartado 1 del artículo 9, que sitúa la prestación del servicio en el lugar donde está establecido quien lo presta».*

*13 Así, de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio la Décima Directiva se deduce que «cualquier medio de transporte» está expresamente excluido de la regla que establece la excepción según la cual «por lo que se refiere al arrendamiento de bienes muebles corporales» los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o «en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente [...]» Por consiguiente, los medios de transporte se rigen por la regla general que figura en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva.*

14 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha señalado a este respecto, que dado que los medios de transporte pueden atravesar fácilmente las fronteras, es difícil, si no imposible, determinar el lugar de su utilización, y resulta, por tanto, necesario prever en cada caso un criterio practicable para percibir el IVA. Por consiguiente, la Sexta Directiva ha consagrado, para el arrendamiento de todos los medios de transporte, la conexión no con el lugar de utilización del bien arrendado sino, para simplificar y de acuerdo con el principio general, con el lugar donde el prestador de servicios haya establecido la sede de su actividad económica (sentencia de 15 de marzo de 1989, Hamann, 51/88, Rec. p. 767, apartados 17 y 18).

15 Proceder recordar, a continuación, que, en lo que se refiere a la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha estimado que el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro. Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartados 17 y 18).

16 Por consiguiente, para que, apartándose del criterio prioritario de la sede, un establecimiento pueda considerarse válidamente como el lugar de la prestación de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate.

17 En estas circunstancias, procede examinar si los hechos expuestos por el órgano jurisdiccional remitente son suficientes para poder considerar que una sociedad dedicada al arrendamiento financiero, dispone, en un Estado miembro, de un establecimiento permanente.

18 A este respecto, se debe señalar que las prestaciones de servicios de arrendamiento financiero de automóviles consisten principalmente en la negociación, la redacción, la firma y la gestión de contratos, así como en la puesta de los automóviles convenidos, que siguen siendo propiedad de la sociedad de arrendamiento financiero a disposición material de los clientes.

19 En consecuencia, no puede considerarse que posea un establecimiento permanente en dicho Estado una sociedad de arrendamiento financiero que no dispone en un Estado miembro ni de personal propio ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión; estructura que sea, por tanto, apta, para hacer posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia.

20 Además, tanto del tenor literal como de la finalidad del apartado 1 y de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, al igual que de la sentencia Hamann, antes citada, resulta que no cabe considerar como un criterio seguro, simple y practicable, que responda al espíritu de la Sexta Directiva, y que permita fundamentar la existencia de un establecimiento permanente, ni el hecho de poner automóviles materialmente a disposición de clientes en el marco de contratos de arrendamiento financiero, ni el lugar de utilización de los vehículos.

21 Esta afirmación no puede quedar desvirtuada por la existencia de otros elementos y operaciones, como los que se dan en Bélgica, subsidiarios y complementarios de las prestaciones de servicios de arrendamiento financiero. En efecto, el hecho de que sean los propios clientes quienes busquen los automóviles que prefieren en los concesionarios belgas no tiene relación

*alguna con el establecimiento del prestador de servicios. Los intermediarios independientes que ponen en contacto a los clientes interesados con ARO no pueden considerarse como medios humanos permanentes, en el sentido de la jurisprudencia antes citada. Por último, la circunstancia de que los automóviles del asunto principal estén matriculados en Bélgica, que es donde se devenga asimismo su impuesto de circulación, está vinculada al lugar de su utilización, lo cual según la jurisprudencia antes referida, no constituye un elemento pertinente a fin de aplicar la regla del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva.*

*22 Por consiguiente, no puede considerarse que, cuando concurren unas circunstancias como las del asunto principal, las prestaciones de servicios se hayan efectuado desde un establecimiento permanente.*

*23 No obstante, tanto la Comisión como el Gobierno danés alegan que, en orden a la aplicación del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva a los medios de transporte, debe tenerse en cuenta la realidad económica y considerar como lugar de las prestaciones el del ejercicio efectivo de la actividad económica de que se trate.*

*24 Procede subrayar, a este respecto, que en el ánimo del legislador comunitario estuvo presente la idea del ejercicio efectivo de una actividad económica, según se desprende del sistema del artículo 9 de la Sexta Directiva y se indica en la regla contenida en la letra c) del apartado 2 de su artículo 9, que se aparta del principio general sentado en el apartado 1 del artículo 9, conforme al cual el lugar de las prestaciones de determinados servicios será aquel en que estas prestaciones sean materialmente realizadas.*

*25 Dicha idea estuvo asimismo presente al formularse en su redacción actual la regla general contenida en el apartado 1 del artículo 9, así como las disposiciones especiales y expresas relativas a los medios de transporte, que antes se han expuesto.*

*26 Por consiguiente, la interpretación preconizada tanto por la Comisión como por el Gobierno danés iría en contra de la voluntad del legislador, el cual, en materia de medios de transporte, optó, habida cuenta de la realidad económica, por la introducción, en el principio general del apartado 1 del artículo 9, de un criterio seguro, simple y practicable, a saber el de la sede de la actividad económica o de un establecimiento permanente.*

*27 Sobre la base de las anteriores consideraciones procede, por lo tanto, responder a la cuestión planteada que el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de arrendamiento financiero, establecida en un Estado miembro, no efectúa sus prestaciones de servicios desde un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando, en virtud de contratos de arrendamiento, alquila en este último Estado, automóviles de turismo a clientes en él establecidos; sus clientes han entrado en contacto con ella a través de intermediarios independientes establecidos en este mismo Estado; los referidos clientes han buscado los automóviles que han preferido en concesionarios establecidos en el referido Estado; dicha sociedad ha adquirido los automóviles en este Estado en el cual se encuentran matriculados y los ha alquilado a sus clientes mediante contratos de arrendamiento financiero redactados y firmados en su sede; los clientes soportan los gastos de mantenimiento y pagan en el referido Estado el impuesto de circulación; pero dicha sociedad no posee en él ni oficina ni un lugar donde depositar los automóviles.*

## **Decisión sobre las costas**

28 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, belga, danés, alemán y francés, así como 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 en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

## Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el *Gerechtshof te Amsterdam* mediante resolución de 7 de junio de 1995, declara:

El apartado 1 del artículo 9 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 relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de arrendamiento financiero, establecida en un Estado miembro, no efectúa sus prestaciones de servicios desde un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando, en virtud de contratos de arrendamiento, alquila en este último Estado, automóviles de turismo a clientes en él establecidos; sus clientes han entrado en contacto con ella a través de intermediarios independientes establecidos en este mismo Estado; los referidos clientes han buscado los automóviles que han preferido en concesionarios establecidos en el referido Estado; dicha sociedad ha adquirido los automóviles en este Estado en el cual se encuentran matriculados y los ha alquilado a sus clientes mediante contratos de arrendamiento financiero redactados y firmados en su sede; los clientes soportan los gastos de mantenimiento y pagan en el referido Estado el impuesto de circulación; pero dicha sociedad no posee en él ni oficina ni un lugar donde depositar los automóviles.