

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 17 de julio de 2014 (*)

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 16 y 18 — Arrendamiento financiero o “leasing” — Bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero o “leasing”— No recuperación de los bienes por la sociedad de leasing con posterioridad a la resolución del contrato — Bienes desaparecidos»

En el asunto C-438/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Rumania), mediante resolución de 9 de abril de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de agosto de 2013, en el procedimiento entre

BCR Leasing IFN SA

y

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. G. Arestis y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BCR Leasing IFN SA, por el Sr. D. Dascălu, abogado;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. G.-D. Balan y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 16 y 18 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre BCR Leasing IFN SA (en lo sucesivo, «BCR Leasing»), por una parte, y la Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? — Direc?ia general? de administrare a marilor contribuabili y la Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? — Direc?ia general? de solu?ionare a contesta?iilor (en lo sucesivo, conjuntamente, la «Agen?ia»), por otra parte, en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el caso de bienes arrendados en el marco de un contrato de arrendamiento financiero o «leasing», pero que se consideraron desaparecidos como consecuencia de su no restitución a la sociedad de leasing.

Marco jurídico

Directiva IVA

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA tiene la siguiente redacción:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

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

[...]»

4 El artículo 14 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

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

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

[...]»

5 El artículo 16 de la misma Directiva establece:

«Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.»

6 El artículo 18 de la Directiva IVA tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

- a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no le origine el derecho a la deducción total del IVA;
- b) la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);
- c) con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).»

7 Los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA, que están comprendidos en el capítulo 5 —denominado «Regularización de las deducciones»— del título X —cuyo epígrafe es «Deducciones»— de dicha Directiva, tienen la siguiente redacción:

«Artículo 184

La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

Artículo 185

1 La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.

Artículo 186

Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

Derecho rumano

Código de los impuestos

8 A tenor del artículo 125 *bis*, apartado 1, punto 16, de la Ley nº 571/2003, por la que se aprueba el Código de los impuestos (*Monitorul Oficial al României*, parte I, nº 927, de 23 de diciembre de 2003), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código de los impuestos»), «se entenderá por autoconsumo lo dispuesto en el artículo 128, apartado 4» de dicho Código.

9 El artículo 128 del Código de los impuestos, que lleva como epígrafe «Entregas de bienes», dispone lo siguiente:

«1. Se considerará “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

3. Las siguientes operaciones también se considerarán entregas de bienes en el sentido del apartado 1:

a) la entrega efectiva de bienes a un tercero en cumplimiento de un contrato que establezca el pago a plazos o de cualquier otro tipo de contrato que establezca que se adquirirá la plena propiedad en el momento del pago del último plazo como máximo, excepto los contratos de arrendamiento financiero;

[...]

4. Se asimilarán a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación por un sujeto pasivo de bienes muebles adquiridos o producidos por él para utilizarlos con fines ajenos a la actividad económica que desarrolla, cuando el impuesto correspondiente a tales bienes o a sus componentes se haya deducido total o parcialmente;

b) la afectación por un sujeto pasivo de bienes muebles adquiridos o producidos por él para ponerlos a disposición de terceros a título gratuito, cuando el impuesto correspondiente a dichos bienes o a sus componentes se haya deducido total o parcialmente;

c) la afectación por un sujeto pasivo de bienes muebles adquiridos o producidos por él, distintos de los bienes de capital previstos en el artículo 149, apartado 1, letra a), para utilizarlos en operaciones que no dan derecho a una deducción íntegra, cuando el impuesto correspondiente a tales bienes se hubiera deducido total o parcialmente en el momento de su adquisición;

d) los bienes cuya desaparición se haya constatado, salvo aquellos a los que se refieren las letras a) a c) del apartado 8;

[...]

8. No constituyen entregas de bienes en el sentido del apartado 1:

a) los bienes destruidos como consecuencia de desastres naturales o a causa de fuerza mayor, así como los bienes perdidos o robados, siempre que ello se acredite debidamente, según

lo previsto por la ley;

b) los bienes que puedan considerarse existencias deterioradas cualitativamente de manera irreversible, así como los activos fijos tangibles dados de baja, según lo establecido por la ley;

c) los bienes perecederos, dentro de los límites legalmente establecidos.»

10 A tenor del artículo 129, apartado 3, letra a), del Código de los impuestos, «el arrendamiento de bienes o la transmisión del uso de bienes en el marco de un contrato de arrendamiento financiero» constituyen prestaciones de servicios.

Normas de desarrollo del Código de los impuestos

11 Las normas de desarrollo del Código de los impuestos, aprobadas por el Consejo de Ministros y contenidas en el Reglamento nº 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, nº 112, de 6 de febrero de 2004), en su versión aplicable a los hechos en el litigio principal, disponen en su punto 6:

«Punto 6

[...]

6. En caso de resolución de contratos de arrendamiento financiero que tengan por objeto bienes muebles corporales, los bienes en cuestión tendrán la consideración de bienes desaparecidos a los efectos del arrendador financiero, en el sentido del artículo 128, apartado 4, letra d), en el momento de la expiración del plazo previsto en el contrato para que el usuario (arrendatario financiero) restituya tales bienes, plazo que no podrá superar los 30 días naturales contados a partir de la resolución del contrato [...].

12 Mediante Decreto Legislativo nº 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, nº 621, de 29 de agosto de 2012), el Gobierno rumano derogó el artículo 128, apartados 4, letra d), y 8, letras a) a c), del Código de los impuestos, con efectos a partir del 1 de enero de 2013. Del mismo modo, mediante Reglamento nº 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, nº 753, de 8 de noviembre de 2012), el Gobierno rumano derogó el punto 6, apartado 6, de las normas de desarrollo del Código de los impuestos, con efectos asimismo a partir del 1 de enero de 2013.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 BCR Leasing es una sociedad anónima que desarrolla actividades de arrendamiento financiero. Adquiere de diferentes proveedores automóviles en relación con los cuales deduce íntegramente el IVA soportado. Paralelamente, dicha sociedad celebra contratos de arrendamiento financiero —cuyo objeto son los automóviles comprados— con personas físicas o jurídicas que adquieren la condición de usuarios de dichos bienes y mantienen esta condición a lo largo de toda la duración del contrato, al tiempo que BCR Leasing sigue siendo la propietaria de los automóviles de que se trata.

14 Como consecuencia de pagos efectuados fuera de plazo o de impagos, BCR Leasing se vio obligada a resolver una parte de los contratos de arrendamiento financiero que había celebrado con los usuarios incumplidores. En virtud de los referidos contratos, los usuarios estaban obligados a restituir a BCR Leasing el bien objeto del contrato dentro de un plazo de tres días contado a partir de la resolución del contrato. Como quiera que algunos usuarios se negaron a restituir el bien en cuestión, BCR Leasing ejercitó acciones judiciales contra los morosos en procedimientos de ejecución. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos desplegados, algunos de los bienes litigiosos no pudieron ser recuperados dentro de los plazos previstos.

15 Al no haber recibido ningún pago en virtud de los contratos rescindidos, BCR Leasing dejó de emitir facturas relacionadas con dichos contratos y de percibir el IVA correspondiente.

16 A raíz de una inspección tributaria llevada a cabo en 2011, la Agen?ia constató irregularidades relacionadas con las modalidades de información, registro y declaración del IVA en lo que atañe al período comprendido entre el 1 de septiembre de 2008 y el 31 de diciembre de 2010. Mediante liquidación de 30 de agosto de 2011 y acta de inspección tributaria de la misma fecha, la Agen?ia impuso a BCR Leasing la obligación adicional de pagar 19 266 551 lei rumanos (RON) en concepto de IVA, así como la cantidad de 9 502 774 RON en concepto de recargos de demora.

17 En la mencionada liquidación, la Agen?ia indicó que el arrendamiento financiero debía ser considerado, durante la vigencia del contrato, como una prestación de servicios, que podía concluir o no con una entrega de bienes en el momento en que el contrato llegara a su término, según que el arrendatario financiero (usuario) ejerciera o no la opción de compra.

18 Por otro lado, la Agen?ia estimó que, en el caso de los bienes desaparecidos por causas distintas de las previstas en las letras a) a c) del artículo 128, apartado 8, del Código de los impuestos, se trataba de una entrega de bienes sujeta al IVA, debiendo definirse la operación como un supuesto de «autoconsumo», de conformidad con el artículo 125~~5~~^{bis}, apartado 1, punto 16, del Código de los impuestos.

19 Según la Agen?ia, por consiguiente, en el momento de la expiración del plazo previsto en el contrato de arrendamiento financiero para la restitución del bien por el arrendatario financiero o usuario, BCR Leasing estaba obligada a aplicar las disposiciones del artículo 128, apartado 4, letra d), del Código de los impuestos relativas al autoconsumo y a la recaudación del IVA, así como a emitir facturas a su propio nombre en los casos de autoconsumo.

20 Al considerar que la normativa nacional en que se basó la liquidación mencionada en el apartado 16 de la presente sentencia no resultaba conforme al sistema establecido por la Directiva IVA, BCR Leasing interpuso un recurso de anulación contra dicha liquidación, recurso del que conoció en último término la Curtea de Apel Bucure?ti.

21 En tales circunstancias, la Curtea de Apel Bucure?ti decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede considerarse constitutiva de una entrega a título oneroso en el sentido del artículo 16 de la [Directiva IVA] o, en su caso, en el sentido del artículo 18 de la [Directiva IVA], la situación de los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero que, tras la resolución del contrato por culpa del usuario, no fueron recuperados por la sociedad de leasing, aun cuando ésta emprendió y llevó a término los procedimientos legales para recuperarlos, y por cuya utilización la sociedad de leasing no volvió a cobrar ningún importe?».

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si los artículos 16 y 18 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que puede asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, con arreglo a dichos artículos, el hecho de que a una sociedad de leasing le resulte imposible recuperar del arrendatario financiero (usuario) los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato por culpa del usuario, a pesar de las actuaciones de la sociedad de leasing encaminadas a recuperar los bienes y a pesar de la inexistencia de toda contrapartida derivada de la resolución del contrato.

23 En primer término, en lo que atañe al artículo 16 de la Directiva IVA, es preciso recordar que dicho artículo asimila a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso, sujetas al IVA, determinadas operaciones en las que el sujeto pasivo no obtiene ninguna contrapartida real. Según reiterada jurisprudencia, el objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien para sus fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien del mismo tipo, por otra (véase, en este sentido, la sentencia EMI Group, C?581/08, EU:C:2010:559, apartado 17 y jurisprudencia citada).

24 Con vistas a la consecución del mencionado objetivo, el artículo 16 de la Directiva IVA asimila a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

25 Pues bien, es preciso observar que, en el presente caso, la imposibilidad de recuperar los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en circunstancias como las del litigio principal, no puede subsumirse en ninguno de los supuestos que acaban de mencionarse.

26 En efecto, en primer lugar, no se puede considerar que los bienes de que se trata estén destinados a las necesidades privadas del sujeto pasivo o a las del personal de su propia empresa, puesto que tales bienes no están en posesión ni de uno ni de otro. En segundo lugar, la circunstancia de que el usuario esté en posesión de dichos bienes sin prestar ningún tipo de contrapartida es el resultado del comportamiento presuntamente ilícito de éste y no de la transmisión de los bienes por el arrendador financiero al usuario a título gratuito. En tercer lugar, no puede considerarse que esos bienes hayan sido afectados «a fines ajenos a los de la propia empresa» del sujeto pasivo, puesto que el arrendamiento de los mismos y, por tanto, su puesta a disposición del arrendatario o usuario, constituyen el núcleo sustancial de la actividad económica del arrendador financiero. El hecho de que éste no logre recuperar los bienes litigiosos no significa en modo alguno que los haya afectado a fines ajenos a los de su propia empresa.

27 De lo anterior se deduce que no puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, en el sentido del artículo 16 de la Directiva IVA, el hecho de que a una sociedad de leasing le resulte imposible recuperar los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato, en circunstancias como las del litigio principal.

28 En segundo término, en lo que atañe al artículo 18 de la Directiva IVA, es preciso observar que dicha disposición no resulta aplicable en circunstancias como las del litigio principal.

29 En efecto, de la resolución de remisión resulta que BCR Leasing dedujo íntegramente el IVA soportado con ocasión de la compra de los vehículos de que se trata. Por lo tanto, el

supuesto contemplado en la letra a) del artículo 18 de la Directiva IVA, que se refiere únicamente a la situación en la que la adquisición en la fase anterior no genera derecho a la deducción total del IVA, carece de pertinencia en el caso de autos.

30 En lo que atañe a los supuestos contemplados en las letras b) y c) del artículo 18 de la Directiva IVA, basta con observar que, en el caso de autos, el sujeto pasivo ni ha afectado los bienes de que se trata a un «sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas», en los términos de la letra b) del artículo 18, ni ha cesado su actividad económica imponible, como exige la letra c) de ese mismo artículo.

31 Por lo tanto, el artículo 18 de la Directiva IVA no permite que los Estados miembros asimilen a una entrega de bienes a título oneroso operaciones como las del litigio principal.

32 Por último, a fin de facilitar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, es preciso poner de relieve que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por dicha norma (sentencia TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 30). Así pues, las consideraciones precedentes no afectan al nacimiento de un eventual derecho de la Administración tributaria a exigir al sujeto pasivo una regularización en las condiciones previstas a este respecto en la Directiva IVA.

33 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 16 y 18 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, con arreglo a dichos artículos, el hecho de que a una sociedad de *leasing* le resulte imposible recuperar del arrendatario financiero (usuario) los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato por culpa del usuario, a pesar de las actuaciones de la sociedad de *leasing* encaminadas a recuperar los bienes y a pesar de la inexistencia de toda contrapartida derivada de la resolución del contrato.

Costas

34 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. 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 Séptima) declara:

Los artículos 16 y 18 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, con arreglo a dichos artículos, el hecho de que a una sociedad de leasing le resulte imposible recuperar del arrendatario financiero (usuario) los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero a raíz de la resolución del contrato por culpa del usuario, a pesar de las actuaciones de la sociedad de leasing encaminadas a recuperar los bienes y a pesar de la inexistencia de toda contrapartida derivada de la resolución del contrato.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.