

|

62001C0185

Conclusiones del Abogado General Léger presentadas el 19 de septiembre de 2002. - Auto Lease Holland BV contra Bundesamt für Finanzen. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Sexta Directiva IVA - Lugar de realización del hecho imponible - Devolución del IVA pagado en otro Estado miembro - Vehículo automóvil cedido en virtud de un contrato de leasing - Acuerdo sobre la administración del carburante - Persona que recibe la entrega de carburante. - Asunto C-185/01.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-01317

Conclusiones del abogado general

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, se solicita al Tribunal de Justicia que interprete los artículos 5 y 2, punto 1, 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.

2. En el litigio principal se enfrentan Auto Lease Holland BV, una sociedad de leasing con domicilio social en los Países Bajos, y la autoridad fiscal alemana. Tiene por objeto la negativa de ésta a devolver a Auto Lease el IVA pagado en Alemania con ocasión del avituallamiento de los vehículos de sus clientes -arrendatarios que celebraron con esta sociedad un acuerdo sobre la administración de carburante- arrendados mediante contrato de leasing.

I. Marco jurídico

3. El artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA delimita el ámbito de aplicación del IVA. En su punto 1 se establece lo siguiente:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4. Los conceptos de «entregas de bienes» y de «prestaciones de servicios» a los que se refiere el artículo 2, aparecen definidos en los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva sobre el IVA. El artículo 5, apartado 1, dispone que «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Con arreglo al artículo 6, apartado 1, «serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.»

5. Los artículos 8 y 9 de la Sexta Directiva sobre el IVA se refieren al lugar de las operaciones imponibles. El artículo 8, apartado 1, letra b), relativo a la entrega de bienes, establece que, en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados, se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es aquel en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.

6. A tenor del artículo 9, apartado 1:

«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 [...]»

7. Conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva sobre el IVA, la base imponible de las entregas o las prestaciones de servicios realizadas en el interior del país está constituida «por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».

8. El artículo 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA se refiere al derecho a la deducción, piedra angular en el sistema del IVA. Dicho artículo dispone:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

[...]»

9. Las modalidades de aplicación de las devoluciones previstas en el artículo 17, apartado 4, se establecen en la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. En virtud de esta Directiva, todo sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, que ha pagado el IVA por los servicios que

se le hayan prestado o los bienes que le hayan sido entregados en el interior de otro Estado miembro, puede reclamar a este último la devolución del IVA, siempre que, en particular, no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior de este Estado miembro.

II. Hechos y procedimiento en el asunto principal

10. Auto Lease es una sociedad de leasing que pone a disposición de sus clientes vehículos automóviles. Además, esta sociedad ofrece al arrendatario la posibilidad de celebrar con ella un «acuerdo sobre la administración de carburante». En virtud de dicho acuerdo, el arrendatario recibe de Auto Lease un documento denominado «ALH-Pass», así como una tarjeta de crédito para repostar carburante de la sociedad de tarjetas de crédito alemana DKV. Esta tarjeta menciona a Auto Lease como cliente de DKV. Esta tarjeta permite al arrendatario avituallar de carburante el vehículo arrendado y comprar ocasionalmente cualquier tipo de producto derivado del petróleo «en nombre y por cuenta de Auto Lease». La empresa DKV liquida cuentas de forma regular con Auto Lease. Por su parte, el arrendatario paga mensualmente a Auto Lease una doceava parte de los gastos de carburante previsibles y, a finales de año, se efectúa el cálculo del consumo real. Además, le remunera adicionalmente por la administración de carburante.

11. De la resolución de remisión se desprende que Auto Lease paga los impuestos relativos a todos los servicios de leasing, «incluidos los gastos de carburante», en los Países Bajos.

12. En la medida en que los gastos de carburante tienen su origen en las entregas realizadas por empresas alemanas, Auto Lease solicitó la devolución del IVA recaudado por las autoridades alemanas a raíz de las entregas de carburante realizadas entre 1989 y 1993.

13. La autoridad fiscal alemana, el Bundesamt für Finanzen, primero estimó las solicitudes correspondientes a los años 1989 a 1991, pero después modificó las resoluciones de devolución, estableciendo que no había derecho a devolución y exigiendo el reembolso de las cantidades inicialmente devueltas. Denegó, desde el principio, las solicitudes correspondientes a los ejercicios 1992 y 1993.

14. Las reclamaciones administrativas presentadas por Auto Lease contra estas resoluciones fueron desestimadas. En primera instancia, el Finanzgericht (Alemania) consideró que no se producían entregas de carburante de las compañías petroleras a Auto Lease y que, por tanto, ésta no podía reclamar la devolución del IVA. Por consiguiente, desestimó el recurso.

15. Auto Lease interpuso ante el Bundesfinanzhof (Alemania) un recurso de casación contra esta resolución.

III. La cuestión prejudicial

16. En este contexto, mediante auto de 22 de febrero de 2001, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«Cuando el arrendatario de un vehículo arrendado mediante contrato de leasing reposta en gasolineras en nombre y por cuenta del arrendador, ¿se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario gravable en el lugar de entrega previsto en el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA, o la "entrega ulterior" está comprendida en el servicio prestado por el arrendador gravable conforme al artículo 9 de dicha Directiva?»

IV. El objeto de la cuestión prejudicial

17. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional desea saber si el arrendador (Auto Lease) puede obtener o no la devolución del IVA que grava el carburante comprado en Alemania por los arrendatarios para el avituallamiento de los vehículos arrendados mediante contrato de

leasing.

18. De los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión se desprende que la petición del Bundesfinanzhof suscita dos cuestiones.

19. La primera cuestión versa sobre la interpretación del artículo 5 de la Sexta Directiva. Lo que se desea saber es si, en las circunstancias del caso de autos, se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario cuando éste abastece de carburante en las gasolineras el vehículo arrendado mediante contrato de leasing. No obstante, esta cuestión obliga a preguntarse si se ha producido, con carácter previo, una entrega de carburante de las compañías petroleras a Auto Lease o si éstas lo han suministrado directamente al arrendatario. En efecto, si las compañías petroleras han suministrado carburante directamente al arrendatario y no a Auto Lease, no se plantea la cuestión de la calificación de la entrega ulterior que esta sociedad supuestamente realizó a continuación al arrendatario.

20. La segunda cuestión sólo se plantea en el supuesto de que las compañías petroleras hayan realizado una entrega de carburante a Auto Lease. En este caso, se trata de determinar si la entrega ulterior de ésta al arrendatario es una entrega autónoma, gravable en el lugar en que se encontraba el carburante en el momento de la entrega (Alemania), o si ésta formaba parte del servicio de leasing, gravable en el lugar en que el arrendador ha establecido su domicilio social (Países Bajos). Por tanto, lo que se pretende mediante la cuestión es obtener precisiones sobre los criterios aplicables para determinar si se trata de una prestación única o de dos prestaciones autónomas.

21. La consecuencia es la siguiente. Si el Tribunal de Justicia considera que las compañías petroleras han entregado carburante a Auto Lease y que la entrega ulterior al arrendatario está comprendida en el servicio de leasing, Auto Lease tendría derecho a la devolución del IVA. En efecto, en ese caso, ésta entraría dentro del ámbito de aplicación de la Octava Directiva sobre el IVA, dado que esta sociedad habría pagado el IVA que grava el bien que le ha sido entregado en Alemania y no habría realizado ninguna entrega ni prestación en este país. Se encontraría en la situación de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro (Países Bajos) que ha pagado el IVA que grava los bienes que le han sido entregados en otro Estado miembro (Alemania) y que no ha efectuado ni entrega ni prestación de servicios en el interior de ese Estado miembro (Alemania) al que reclamaría la devolución del IVA.

22. Por el contrario, si el Tribunal de Justicia estima que la entrega ulterior realizada a favor del arrendatario constituye una entrega autónoma, gravable en Alemania, Auto Lease no tendría derecho a la devolución del IVA. En efecto, en este caso, no se cumplen los requisitos previstos en la Octava Directiva sobre el IVA para conceder el derecho a la devolución. En particular, Auto Lease habría efectuado una operación gravable en el territorio del país en el que ha pagado el IVA y debería seguir entonces el procedimiento ordinario de deducción del IVA aplicable en Alemania.

23. Examinaré de forma sucesiva las dos cuestiones mencionadas anteriormente.

V. La respuesta a las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

24. La primera cuestión tiene por objeto la interpretación del concepto de «entrega de bienes» contenido en el artículo 5 de la Sexta Directiva sobre el IVA. El órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide quién, el arrendador o el arrendatario, debe considerarse que ha recibido la entrega de carburante suministrado por las compañías petroleras en un caso, como el del presente asunto, en el que el arrendatario abastece de carburante el vehículo arrendado mediante contrato de leasing «en nombre y por cuenta» del arrendador.

25. El órgano jurisdiccional remitente considera que, en el caso de autos, el bien es entregado al arrendador. Esta solución deriva del hecho de que la tarjeta de crédito utilizada por el arrendatario figura a nombre de la sociedad de leasing, Auto Lease, y de que del contenido de la tarjeta de crédito se desprende que aquél compra el carburante «en nombre y por cuenta» de dicha sociedad. Por su parte, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Gobierno alemán adoptan la posición contraria. Consideran que el bien es entregado a la persona que materialmente lo recibe (es decir, el arrendatario), máxime si se tiene en cuenta que ésta cargará finalmente con la totalidad del precio, incluido el IVA, aun cuando dicho precio haya sido pagado en un primer momento por la sociedad de leasing.

26. Debe recordarse que el artículo 5 de la Sexta Directiva define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Cuando se pidió al Tribunal de Justicia que dilucidara si el concepto de «entrega de bienes» requiere la transmisión de la propiedad jurídica del bien en cuestión, éste respondió, en la sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, que dicho concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer, de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. De esta sentencia se desprende que el concepto de «entrega de bienes» posee un contenido más económico que jurídico. Guarda más relación con la posibilidad de que la persona que ha recibido la entrega se sirva del bien que con la transmisión de la propiedad efectiva tal y como se entiende en el Derecho civil de los Estados miembros. En efecto, como ha declarado el Tribunal de Justicia, sólo una definición económica de este concepto es compatible con los objetivos de la Sexta Directiva sobre el IVA, dado que:

«Este planteamiento es acorde con la finalidad de la Directiva que consiste, entre otras, en basar el sistema común del IVA en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Sin embargo, esta finalidad puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con los requisitos relativos a la transmisión de la propiedad en Derecho civil.»

27. Por tanto, en el presente asunto, procede analizar a quién, al arrendador o al arrendatario, han transmitido las compañías petroleras esta facultad de disponer, de hecho, del carburante. A este respecto, considero que dicha facultad ha sido claramente recibida por el arrendatario, sin que Auto Lease intervenga de manera alguna. En un caso como el presente, en que el bien se pone materialmente en manos del arrendatario, que lo utiliza como considera oportuno, afirmar que la sociedad de leasing tuvo, ni tan siquiera momentáneamente, la facultad de disponer del carburante y que pudo ceder dicha facultad al arrendatario, resulta contrario a la lógica económica de la Sexta Directiva sobre el IVA. En efecto, el arrendatario compra directamente el carburante en las gasolineras, y Auto Lease no está facultada en ningún momento para decidir cómo debe utilizarse el carburante ni con qué fin.

28. Por lo demás, la tesis según la cual el carburante se considera entregado al arrendador, dado que éste adelanta el importe del precio, no puede admitirse. Por una parte, esta tesis llevaría a considerar que el carburante no ha sido entregado a la sociedad de leasing sino a la sociedad alemana de tarjetas de crédito que lo paga en primer lugar a las compañías petroleras y posteriormente liquida cuentas con Auto Lease de la misma forma que ésta lo hace con los

arrendatarios. Por otra parte, esta tesis llevaría a la conclusión, que no deja de ser sorprendente, de que cada vez que una persona compre un bien beneficiándose de la financiación propuesta por el vendedor o por un tercero, este bien no le es entregado directamente, en el sentido de la Sexta Directiva sobre el IVA, sino que es entregado directamente al que presta el servicio de financiación quien, tras haber recibido la entrega, lo cede al comprador.

29. La cláusula del contrato de crédito, según la cual el arrendatario compra el carburante «en nombre y por cuenta» del arrendador, no desvirtúa esta afirmación. En efecto, a lo sumo, esta cláusula podría tener como consecuencia la atribución de la propiedad del carburante al arrendador. Ahora bien, como se ha visto, la titularidad de la propiedad jurídica no resulta determinante en la definición del concepto de «entrega de bienes» a efectos del artículo 5 de la Sexta Directiva sobre el IVA.

30. Igualmente, el acuerdo sobre la administración de carburante no puede desvirtuar mi apreciación. Como la Comisión y el Gobierno alemán han subrayado, este acuerdo no constituye un contrato de entrega de carburante sino que se trata más bien de un contrato de financiación de la compra de carburante. En efecto, el arrendador no compra el carburante para revenderlo a continuación al arrendatario, sino que este último compra el carburante, eligiendo libremente la calidad y la cantidad así como el momento de su compra. El arrendatario se limita simplemente a utilizar las ventajas de pago ofrecidas por la sociedad de leasing. Ésta actúa como cualquier otro tipo de establecimiento financiero o de crédito y su función debe ser equiparada a la desempeñada por la sociedad de tarjetas de crédito, respecto a la cual nadie dice que ha recibido una entrega de carburante. En el marco de este acuerdo, la sociedad de leasing se limita a reembolsar a la sociedad de tarjetas de crédito el precio, incluido el IVA, que paga a las compañías petroleras. Además, para efectuar estos pagos, no está necesariamente obligada a anticipar los fondos correspondientes, ya que recibe mensualmente de los arrendatarios una parte de los gastos anuales probables. Si el consumo resulta inferior al estimado, se limitará a reembolsar a la sociedad de tarjetas de crédito con el dinero que le han abonado los arrendatarios.

31. Contrariamente a lo que parece indicar el órgano jurisdiccional remitente, la sentencia Intiem no desvirtúa tampoco mi análisis. En ese asunto, al Tribunal de Justicia se le planteó la cuestión de si un empleador podía deducir el IVA relativo al carburante que se le había entregado no a este último sino a sus empleados. El Tribunal de Justicia, habida cuenta de las circunstancias del asunto y, en particular, del hecho de que el carburante había sido utilizado por los empleados exclusivamente para las necesidades de la actividad profesional del empleador, consideró que éste tenía derecho a deducir el IVA. El órgano jurisdiccional remitente hace referencia a esta sentencia y parece deducir que justifica la tesis según la cual las compañías petroleras entregaron carburante a Auto Lease y no a los arrendatarios. Pues bien, estimo que el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Intiem, antes citada, no es aplicable en el caso de autos. En el asunto Intiem, antes citado, la cuestión de a quién, al empleador o a los empleados, había sido realizada la entrega ya había sido resuelta por el órgano jurisdiccional nacional antes de plantear al Tribunal de Justicia la cuestión sobre la posibilidad de deducir el IVA. En efecto, de la sentencia Intiem, antes citada, se desprende que esta cuestión había sido objeto de discusión durante el procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales y que éstos habían rechazado la tesis de que el carburante había sido entregado al empleador. Así, el apartado 6 de dicha sentencia señala:

«En primer lugar, el Hoge Raad desestimó la alegación de la interesada según la cual el Gerechtshof apreció erróneamente que la entrega de gasolina se efectuó directamente a los empleados. Seguidamente, el Hoge Raad se preguntó si el hecho de que la gasolina fuera entregada directamente a los empleados, excluía la deducción por el empleador del IVA correspondiente a esa gasolina.»

32. El propio Tribunal de Justicia resumió la cuestión que le había sido planteada en los términos siguientes:

«[...] el presente litigio suscita el problema de saber si esta norma excluye la deducción del IVA cuando los bienes fueron comprados por el sujeto pasivo y, después de haber sido entregados a sus empleados, fueron utilizados para las necesidades de la empresa».

33. De lo anterior resulta que, en la sentencia *Intiem*, antes citada, el Tribunal de Justicia no tuvo que pronunciarse sobre la cuestión planteada en el presente asunto y que tampoco formuló objeciones acerca de la premisa en la que se basaba la cuestión prejudicial, esto es, que el carburante había sido entregado a los empleados. Por consiguiente, esta sentencia no me parece pertinente para responder a la cuestión prejudicial y no permite considerar que *Auto Lease* ha recibido la entrega del carburante.

34. Sobre la base de las consideraciones expuestas anteriormente, propongo al Tribunal de Justicia que responda que el artículo 5 de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que no se produce entrega de carburante del arrendador al arrendatario cuando éste abastece de carburante en las gasolineras el vehículo arrendado mediante contrato de leasing en un caso como el de autos.

Sobre la segunda cuestión

35. Habida cuenta de la respuesta que propongo que se dé a la primera cuestión prejudicial, la segunda ha quedado sin objeto.

Conclusión

36. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el *Bundesfinanzhof*:

«El artículo 5 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, debe interpretarse en el sentido de que no se produce entrega de carburante del arrendador al arrendatario cuando éste abastece de carburante en las gasolineras el vehículo arrendado mediante contrato de leasing en un caso como el de autos.»