

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 17 de septiembre de 2020 (1)

Asunto C-288/19

QM

contra

Finanzamt Saarbrücken

[Petición de decisión prejudicial planteada por Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal de lo Tributario del Sarre, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Prestaciones de servicios a título oneroso — Artículo 45 — Lugar de prestación de los servicios — Artículo 56 — Lugar de prestación de servicios de arrendamiento de medios de transporte — Cesión de vehículos de empresa a los trabajadores»

Introducción

1. ¿Está sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») la cesión por un sujeto pasivo de un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas de un trabajador? ¿Cuáles son los posibles requisitos de dicha imposición y constituye esta operación un arrendamiento de un medio de transporte? El Tribunal de Justicia tendrá la oportunidad de responder a estas preguntas en el presente litigio, precisando asimismo su jurisprudencia relativa tanto a la cesión por los sujetos pasivos de los activos afectados a sus empresas y la prestación por estos de servicios para necesidades privadas, como a la definición del servicio de arrendamiento a la luz de dicha jurisprudencia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (2) modificada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008 (3) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]».

3. A tenor del artículo 26, apartado 1, de la citada Directiva:

«1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa».

4. Con arreglo al artículo 45, párrafo primero, de dicha Directiva:

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. [...]»

5. Por último, el artículo 56, apartados 2 y 3, de la Directiva 2006/112, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2013, (4) dispone:

«2. El lugar de prestación de servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente.

[...]

3. A los efectos de los apartados 1 y 2, la expresión “a corto plazo” se aplicará a la tenencia o el uso continuados de un medio de transporte durante un período ininterrumpido no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días».

Derecho alemán

6. La Directiva 2006/112 ha sido transpuesta al Derecho alemán mediante las disposiciones de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»). El artículo 3a de la UStG establece los requisitos generales para determinar el lugar de las operaciones gravadas. Como excepción a dichas normas, según el artículo 3f de la UStG, en su versión aplicable a los hechos del procedimiento principal, se considerará como lugar de prestación de los servicios por el sujeto pasivo a título gratuito para fines ajenos a la empresa o para necesidades privadas del personal aquel en el que dicho sujeto pasivo ejerce su actividad económica.

Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

7. QM es una sociedad gestora de fondos de inversión con sede en Luxemburgo. Dicha sociedad cedía vehículos de empresa, entre otros, a dos trabajadores que residían en Alemania, que podían utilizarlos tanto para fines profesionales como privados.

8. En el caso de uno de los trabajadores, la cesión del vehículo tenía lugar a título gratuito, mientras que el otro trabajador soportaba un coste, que le era retenido del salario, de 5 688 euros anuales.

9. La sociedad QM realiza sobre todo operaciones exentas de IVA, que liquida en Luxemburgo mediante un sistema simplificado. Este sistema no permite deducir el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos con anterioridad. En particular, la sociedad QM no ejerció el derecho a deducir el impuesto soportado por los dos vehículos controvertidos en el procedimiento principal.

10. En noviembre de 2014, la sociedad QM se registró en Alemania a los efectos del IVA y presentó las declaraciones tributarias correspondientes a los años 2013 y 2014, en las que incluyó la cesión de los vehículos citados. Con arreglo a dichas declaraciones, el Finanzamt Saarbrücken (autoridad tributaria de Saarbrücken, Alemania) emitió sendas liquidaciones del impuesto. Sin embargo, en julio de 2015 la sociedad QM recurrió dichas liquidaciones. El recurso fue desestimado el 2 de mayo de 2016.

11. El 2 de junio de 2016 la sociedad QM presentó un recurso contencioso-administrativo contra la resolución desestimatoria ante el órgano jurisdiccional remitente. QM considera que la citada cesión de los vehículos no está gravada, puesto que no es una prestación a título oneroso y, en cualquier caso, no lo es en su totalidad, ni constituye un arrendamiento de un medio de transporte a los efectos del artículo 56 de la Directiva 2006/112.

12. En este contexto, el Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal de lo Tributario del Sarre, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 56, apartado 2, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la “prestación de servicios de arrendamiento [...] de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo” comprende también la cesión de un vehículo afectado a la empresa de un sujeto pasivo (vehículo de empresa) a un miembro de su personal, cuando este no realiza por ello una contraprestación diferente a (una parte de) su prestación de trabajo, es decir, cuando no realiza ningún pago, no emplea por ello ninguna parte de su retribución en metálico y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas?»

13. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de abril de 2019. Presentaron observaciones escritas QM, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Debido a la anulación de la vista por la pandemia de la Covid-19, las partes respondieron por escrito a las preguntas complementarias del Tribunal de Justicia.

Análisis

Observaciones preliminares

14. Mediante la cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente pretende determinar si el concepto de «arrendamiento de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo», que figura en el artículo 56, apartado 2, de la Directiva 2006/112, comprende la cesión a título gratuito de un vehículo por el sujeto pasivo al trabajador, tanto para fines profesionales, como privados.

15. Como resulta de la información contenida en la remisión prejudicial, el litigio en el procedimiento principal se refiere a dos situaciones. En una de ellas, la cesión del vehículo tiene lugar realmente a título gratuito, mientras que en la otra el trabajador asume un coste de 5 688 euros anuales, que le son retenidos de su salario. El tenor de la cuestión prejudicial parece referirse únicamente a la primera situación, si bien considero que una respuesta completa y útil para el órgano jurisdiccional remitente requiere analizar ambos supuestos, sobre todo teniendo en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa, por un lado, al uso de bienes afectados a la empresa del sujeto pasivo para fines ajenos a su actividad, y, por otro, a la definición del contrato de arrendamiento, puede llevar a valoraciones dispares.

Cesión a título gratuito de un vehículo a un trabajador

16. En principio, están sujetas al IVA las operaciones realizadas a título oneroso. A este respecto, la onerosidad puede tener carácter de contraprestación dineraria u otra contraprestación recíproca. (5) En el supuesto de las relaciones entre el sujeto pasivo y su personal, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recoge una serie de directrices que permiten determinar si la prestación a favor del trabajador es de carácter oneroso.

17. Contrariamente a lo afirmado por el Gobierno alemán en sus observaciones escritas, de esta jurisprudencia resulta con bastante claridad que, en las relaciones entre el sujeto pasivo y su personal, la operación a título oneroso únicamente tiene lugar cuando el trabajador paga por el bien o por el servicio, cuando renuncia a parte de su salario o cuando una parte determinada del trabajo prestado por él puede considerarse como una contraprestación por el bien o por el servicio recibido del empleador. (6) Resulta irrelevante que, a la luz del Derecho nacional, la prestación satisfecha por el empleador a favor del trabajador se considere una parte de la renta de este último a efectos del impuesto sobre la renta. (7)

18. Un planteamiento similar ha sido mantenido por el Comité del IVA en las directrices adoptadas en su 101.^a reunión el 20 de octubre de 2014, Documento H. (8) Si bien tales directrices no son vinculantes, confirman la interpretación efectuada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente citada.

19. Como resulta de la información que figura en la remisión prejudicial, así como del propio tenor de la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional considera que, en el presente asunto y en cualquier caso respecto de uno de los trabajadores de la sociedad QM, no se cumple ninguno de los requisitos anteriores, que permiten declarar la existencia de una operación a título oneroso.

20. Por tanto, no es posible aceptar lo afirmado por el Gobierno alemán, según el cual «debe reconocerse» que el salario de ese trabajador se reduce con el importe de la ventaja resultante de la cesión a su favor del vehículo por el empleador.

21. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se considera retribución por la prestación realizada a título oneroso únicamente la retribución efectivamente obtenida por el sujeto pasivo, debiendo existir una relación directa entre dicha prestación y la retribución obtenida. (9) La existencia de esta relación entre el trabajo prestado por el trabajador y una determinada ventaja por parte del empleador debería verificarse en una situación concreta por el órgano jurisdiccional que conoce del litigio. Por el contrario, no puede hablarse aquí de ningún «reconocimiento» o presunción. (10)

22. En relación con lo anterior, cabe estimar que, en una situación como la descrita en la cuestión prejudicial, no tiene lugar una prestación a título oneroso de un servicio a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

23. Pues bien, el Gobierno alemán formula un argumento adicional, conforme al cual en el presente supuesto no es relevante el carácter oneroso o gratuito de la cesión del vehículo al trabajador, puesto que resulta aplicable el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. Esta disposición establece que se asimilarán a la prestación de servicios a título oneroso también, entre otros, la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para las necesidades de su personal. Puesto que la cesión de un vehículo en una situación como la del procedimiento principal es indudablemente un servicio, (11) a juicio de ese Gobierno, tal cesión debería estar sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 en relación con su artículo 26, apartado 1, letra b). A tal respecto, dicho servicio debe considerarse un arrendamiento, con excepción del arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte y, por consiguiente, de conformidad con el artículo 56, apartado 2, de esta Directiva, el lugar de prestación de ese servicio es el lugar del domicilio del destinatario. Este argumento requiere un examen más detallado.

24. El artículo 26, apartado 1, de la Directiva 2006/112 exige asimilar a las prestaciones de servicios a título oneroso dos categorías de situaciones. En primer lugar, el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o para fines ajenos a la empresa del sujeto pasivo. Sin embargo, ello se aplica únicamente cuando el IVA pagado al adquirir esos bienes sea deducible [letra a)]. En segundo lugar, la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa [letra b)]. En esta segunda situación no es relevante si es o no deducible el impuesto pagado al adquirir los bienes o servicios utilizados para prestaciones de servicios a título gratuito para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.

25. Es pacífico para el Gobierno alemán que, en caso de una cesión a título gratuito por el sujeto pasivo de un vehículo a su trabajador, resulta aplicable el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. Ciertamente, dicho Gobierno parte del planteamiento de que esa cesión es un servicio de arrendamiento de un medio de transporte a los efectos del artículo 56, apartado 2, de dicha Directiva, cuyo lugar de prestación (y de imposición) es el del domicilio del destinatario. Cuando este servicio sea prestado a título gratuito, deberá resultar aplicable, según su tenor literal y con independencia del contexto, el citado artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

26. Sin embargo, esto supone empezar la casa por el tejado. Dicho razonamiento, partiendo de un planteamiento que acaso podría ser su resultado, elude completamente la existencia del

artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 y la pregunta sobre cuál de las dos disposiciones que figuran en dicho apartado [letra a) o letra b)] resulta aplicable en caso de una cesión gratuita por el sujeto pasivo de un vehículo a su trabajador.

27. La Directiva 2006/112 no resuelve inequívocamente dicha cuestión. El tenor literal de estas disposiciones podría sugerir que sus ámbitos de aplicación se superponen. Por tanto, si no es posible someter a imposición el uso de los bienes para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, especialmente cuando estos bienes no hayan originado el derecho a la deducción del impuesto soportado, siempre puede considerarse dicho uso como un servicio y someterlo a tributación con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva.

28. Sin embargo, dicha interpretación sería incompatible, a mi juicio, con la finalidad de estas normas y con el principio de neutralidad fiscal. En realidad, también desvirtuaría lo dispuesto en el artículo 26, apartado 1, letra a).

29. Si bien el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado en su jurisprudencia sobre el deslinde de los ámbitos de aplicación de estas dos disposiciones, (12) sí se ha pronunciado sobre su finalidad y sus funciones.

30. Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en relación con el artículo 6, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE, (13) cuya redacción es esencialmente idéntica a la del artículo 26, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que su objetivo es garantizar la igualdad de trato de los sujetos pasivos y los consumidores. Se trata de evitar la no sujeción al impuesto de los bienes afectados a una empresa utilizados para necesidades privadas y de los servicios prestados a título gratuito para necesidades privadas. (14)

31. En particular, en relación con el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388 [actualmente artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112], el Tribunal de Justicia ha declarado que, dado que su objetivo es evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado, esta disposición requiere que se considere dicho uso como un servicio a título oneroso y que se someta a imposición únicamente cuando el sujeto pasivo haya ejercido el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición de dicho bien. Por el contrario, la sujeción al impuesto del uso para fines privados de un bien que aun cuando esté afectado a la empresa no haya originado derecho a deducción del impuesto que haya gravado su adquisición, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal. (15) A este respecto, es irrelevante el motivo por el cual el sujeto pasivo no haya podido ejercer el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición de dicho bien. (16)

32. También se encuentra en este supuesto el sujeto pasivo que, como la sociedad QM, ejerce exclusivamente una actividad exenta y no tiene derecho a deducir el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios para las necesidades de dicha actividad. Desde el punto de vista del sistema del IVA, dicho sujeto pasivo se encuentra en una situación similar a la del consumidor, es decir, asume el gravamen del IVA soportado con anterioridad.

33. Por ello, la aplicación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 cuando ese sujeto pasivo utilice a título gratuito bienes afectados a su empresa para fines privados supondría dejar de aplicar la limitación establecida en la letra a) de esta misma disposición, conforme a la cual se asimilará al servicio sujeto a impuesto únicamente el uso de bienes afectados para las necesidades privadas, en cuya adquisición el sujeto pasivo haya ejercido el derecho a deducir el impuesto soportado. Ello daría lugar a una doble imposición de dichos bienes y, por consiguiente, a una vulneración del principio de neutralidad fiscal.

34. Tal solución no sería compatible con el objetivo del artículo 26, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que es, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente citada, evitar la no sujeción al impuesto de los bienes y servicios destinados a las necesidades privadas y garantizar la igualdad de trato de los consumidores y los sujetos pasivos. Cuando el sujeto pasivo no haya ejercido el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición del bien, la operación de compra de dicho bien está y permanece sujeta a impuesto, de modo que, desde el punto de vista del IVA, el sujeto pasivo se encuentra en la misma situación que el consumidor.

35. Por tanto, considero que el artículo 26, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la letra b) de dicha disposición no se refiere a los servicios consistentes en la cesión por el sujeto pasivo de bienes afectados a su empresa para las necesidades privadas o para otros fines ajenos a ella. Respecto de dichos servicios, resulta ciertamente aplicable la letra a) de esta misma disposición, con arreglo a la cual tal cesión se considera un servicio prestado a título oneroso, pero únicamente cuando el sujeto pasivo haya ejercido el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición de dicho bien.

36. Así pues, considero, contrariamente al Gobierno alemán, que cuando el sujeto pasivo ponga a disposición del trabajador un vehículo afectado a la empresa, sin que el trabajador efectúe ningún pago, ni renuncie a una parte del salario o a otras ventajas que le corresponda recibir del sujeto pasivo, ni preste un trabajo adicional directamente vinculado a la cesión de dicho vehículo, esta cesión no puede tratarse como una prestación de servicios a título oneroso, ni con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, ni con arreglo a su artículo 26, apartado 1, letra b). Por consiguiente, la pregunta relativa a la aplicación del artículo 56, apartado 2, de dicha Directiva carece de pertinencia.

37. Por tanto, propongo responder a la cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios a título oneroso, a los efectos de estas disposiciones, la cesión por un sujeto pasivo de un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas de un trabajador, cuando dicho trabajador no efectúe ningún pago, no renuncie a una parte del salario o a otras ventajas que le corresponda recibir del sujeto pasivo, ni preste un trabajo adicional por el hecho de que se ponga a su disposición dicho vehículo.

Cesión onerosa de un vehículo a un trabajador

38. Como he mencionado al inicio de las presentes conclusiones, pese a que la cuestión prejudicial solo hace referencia directamente a la situación de una cesión a título gratuito de un vehículo a un trabajador, el procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional se refiere a dos supuestos, en el segundo de los cuales el trabajador soporta por la puesta a su disposición del vehículo un coste que le es deducido del salario. Considero que para ofrecer una respuesta completa al órgano jurisdiccional remitente debe analizarse también el segundo supuesto.

39. En caso de que el trabajador del sujeto pasivo soporte un coste por la puesta a su disposición por ese sujeto pasivo de un vehículo para uso privado, a mi juicio, tiene lugar una

operación de una prestación de servicios a título oneroso a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Por consiguiente, no es necesario invocar el artículo 26, apartado 1, letra a), de dicha Directiva. Estimo que esta última disposición se refiere a los supuestos en los que los bienes afectados a la empresa del sujeto pasivo se ceden a título gratuito.

40. Ello entraña dos consecuencias. En primer lugar, no es aplicable la excepción que figura en el artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, conforme a la cual dicha disposición solo resulta aplicable a los bienes en cuya adquisición el sujeto pasivo no haya ejercido el derecho a la deducción del impuesto soportado. Cuando el sujeto pasivo ceda al trabajador un bien, por ejemplo un vehículo, afectado a la empresa, y lo haga en el marco de la relación laboral, a mi juicio debe considerarse que aquel actúa en la condición de sujeto pasivo. Por tanto, en principio, esta operación está sujeta al impuesto. Por el contrario, el sujeto pasivo obtiene simultáneamente, en principio, el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición de ese bien, así como el derecho a su devolución cuando, como ocurre en el caso de la sociedad QM, no ejerza una actividad sujeta a tributación en un Estado miembro determinado.

41. En segundo lugar, en principio, en esta situación debe adoptarse como base imponible el importe realmente recibido por el sujeto pasivo de ese trabajador por la puesta a su disposición del bien y no, como sucede en la práctica en el caso de una cesión a título gratuito, el importe de la adquisición de dicho bien.

42. Obviamente, las autoridades nacionales competentes deben determinar si el coste soportado por el trabajador constituye realmente un pago por la puesta a disposición del bien. En efecto, el sistema común del IVA no consiste en gravar todos los flujos financieros. Están sujetas a tributación las operaciones, es decir, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. Los flujos financieros inherentes a estas operaciones únicamente constituyen la base imponible de dichas operaciones, puesto que se considera que estos reflejan su valor. Sin embargo, aquellas deben tener carácter de prestación recíproca y equivalente para que las operaciones con las que guardan relación estos flujos puedan considerarse onerosas en el sentido del artículo 2 de la Directiva 2006/112. (17)

43. En el presente litigio, la sociedad QM, en respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, indicó que el trabajador interesado soporta una parte del coste de la puesta a su disposición del vehículo, debido a que el coste de su adquisición (leasing) por la sociedad QM supera el importe contemplado para este fin en el presupuesto de la sociedad. Por tanto, el trabajador compensa esta diferencia. A mi juicio, se plantea la duda de si, en ese supuesto, tiene lugar el intercambio de prestaciones recíprocas y equivalentes y el pago recibido por el proveedor constituye realmente el reflejo del valor del servicio prestado al destinatario en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente citada. Sin embargo, la resolución de tales dudas requiere examinar la relación jurídica existente entre el sujeto pasivo y el trabajador, lo que corresponde al órgano jurisdiccional remitente.

44. Si dicho órgano jurisdiccional llega a la conclusión de que la cesión controvertida en el procedimiento principal del medio de transporte tuvo lugar a título oneroso a los efectos de las disposiciones sobre el IVA, se planteará la cuestión de la determinación del lugar de la prestación de dicho servicio. En principio, dado que el trabajador del sujeto pasivo normalmente es una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo, debería aplicarse el artículo 45 de la Directiva 2006/112, con arreglo al cual el lugar de prestación del servicio es el lugar de la sede del proveedor, donde ejerza su actividad económica o donde tenga su domicilio. Sin embargo, si la cesión se refiere a un medio de un transporte, debe responderse a la pregunta de si dicha cesión

puede considerarse un servicio de arrendamiento, con excepción del de corto plazo, a los efectos del artículo 56, apartado 2, de esta Directiva. En efecto, en tal caso, el lugar de prestación del servicio sería el lugar del domicilio del trabajador, como destinatario del servicio.

45. La Directiva 2006/112 no define el concepto de «servicio de arrendamiento». Tampoco remite en este punto al Derecho nacional de los Estados miembros, de modo que esta expresión debe interpretarse como un concepto autónomo del Derecho de la Unión.

46. Ahora bien, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre el sentido de este concepto. Ciertamente, dicha jurisprudencia se refiere al arrendamiento de inmuebles en el contexto de la exención de esta actividad del IVA, si bien considero que puede aplicarse también al arrendamiento de bienes muebles, incluidos los vehículos. El marco fijado por el Tribunal de Justicia para el concepto de «arrendamiento» no excede del significado generalmente aceptado de dicha expresión en el lenguaje jurídico.

47. Con arreglo a esta jurisprudencia, para constatar la existencia de un servicio de arrendamiento es necesario que se cumplan los requisitos de dicha operación, es decir, que el propietario del objeto del arrendamiento conceda al arrendatario el derecho de utilizarlo y a excluir de este a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. (18) A tal respecto, debe examinarse si estos requisitos se cumplen en el caso de una cesión a título gratuito por el sujeto pasivo de un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas del trabajador.

48. Con carácter previo, debe destacarse que, si bien en la sentencia *Medicom y Maison Patrice Alard*, (19) el Tribunal de Justicia se refiere al propietario del objeto del arrendamiento, debe entenderse por aquel a todo arrendador. Por tanto, el hecho de que la sociedad QM no sea propietario, sino arrendatario financiero del vehículo controvertido en el procedimiento principal, no impide que se considere la cesión de dicho vehículo por la citada sociedad como un contrato de arrendamiento.

49. A continuación, cuando se trate de una cesión a título oneroso de un vehículo, en principio deberá considerarse cumplido el requisito del pago de una renta.

50. Por lo que respecta a la duración del arrendamiento, no estimo que deba fijarse mediante una fecha concreta o un número determinado de unidades de tiempo (días, meses o años). El tiempo de la duración del contrato de arrendamiento también puede fijarse mediante determinado hecho o condición, por ejemplo, la duración de la relación laboral de un trabajador dado o el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero de un vehículo por el sujeto pasivo. (20) Es más, en las tradiciones jurídicas de los Estados miembros no se suele admitir que el contrato de arrendamiento deba celebrarse por tiempo determinado; este puede estipularse también por tiempo indefinido, (21) con la posibilidad de ser resuelto por las partes, por ejemplo, en caso de extinción de la relación laboral.

51. Tales formas de fijar la duración del contrato de arrendamiento también cumplen, a mi juicio, el requisito de «un período de tiempo acordado». En efecto, este requisito tiene por objetivo únicamente diferenciar el arrendamiento de la transmisión del derecho de propiedad o de otros derechos reales análogos. Ahora bien, desde el punto de vista del sistema del IVA, dicho requisito sirve para distinguir entre la prestación de servicios y la entrega de bienes.

52. Contrariamente a la postura defendida por la sociedad QM en sus observaciones, no considero que el hecho de que la cesión del vehículo al trabajador se limite al tiempo de la duración de la relación laboral impida equiparar dicha cesión a un servicio de arrendamiento.

53. Ciertamente, es relevante si el tiempo de duración del uso del vehículo supera o no los 30 días, puesto que de ello depende la aplicación del artículo 56, apartados 1 o 2, de la Directiva 2006/112 y, en consecuencia, el lugar de la tributación de la operación. A este respecto, a mi juicio, el contrato celebrado por tiempo indefinido debe considerarse celebrado por un tiempo superior a los 30 días.

54. Por último, por lo que se refiere al requisito de la utilización con exclusión de otras personas, se trata de una característica que normalmente guarda relación con el derecho de propiedad y otros determinados derechos reales. Esta resulta del efecto *erga omnes* de tales derechos reales.

55. El Tribunal de Justicia consideró este requisito como una característica indispensable de una operación de arrendamiento, a los efectos de las disposiciones del IVA, por primera vez en la sentencia de 4 de octubre de 2001, dictada en el asunto «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506). Este litigio versaba sobre la cuestión de si la exención del impuesto del «arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles», prevista en el artículo 13, parte B, inicio y letra b) de la Directiva 77/388, (22) se extiende a la constitución de un derecho de utilización (usufructo) sobre un inmueble. Esta cuestión fue planteada en el contexto de la prevención de los abusos consistentes en una constitución artificial de ese derecho para obtener un derecho indebido a la deducción del impuesto soportado por la cesión del citado inmueble. (23)

56. En tales circunstancias, el Abogado General F. G. Jacobs declaró que el contrato de arrendamiento se caracteriza, entre otras cosas, por el hecho de que el arrendatario obtiene el derecho a usar el objeto de arrendamiento, como si fuera su propietario, y a excluir o permitir allí (tratándose de inmuebles) el acceso de otras personas. (24) Según parece, el Abogado General F. G. Jacobs se inspiró a este respecto en el significado de la expresión «leasing», utilizada asimismo en la citada disposición de la Directiva, la cual en el Derecho anglosajón puede designar también derechos análogos a los derechos reales limitados en los sistemas de Derecho civil. (25)

57. En la citada sentencia, el Tribunal de Justicia formuló una apreciación algo distinta, declarando que la característica fundamental de la operación consistente en la constitución de un derecho real de usufructo sobre el inmueble, que *comparte con el arrendamiento*, es que confiere al interesado, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a *impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho*. (26)

58. Como se deduce de lo anterior, en primer lugar, el Tribunal de Justicia calificó de este modo el derecho real de usufructo, recordando únicamente de paso que el contrato de arrendamiento se caracteriza por propiedades similares. En segundo lugar, en la concepción del Tribunal de Justicia, la exclusión de otras personas se refiere al uso de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario y no a otras actuaciones relativas al objeto de usufructo (y, en su caso, del arrendamiento).

59. Solo en posteriores sentencias el Tribunal de Justicia vinculó este requisito directamente al contrato de arrendamiento a los efectos de las disposiciones sobre la exención del IVA y, al mismo tiempo, simplificó considerablemente la formulación recogida en la sentencia «Goed Wonen». Conforme a esta nueva fórmula, el arrendamiento de inmuebles, a los efectos de las disposiciones de exención del IVA, consiste en que, en esencia, el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de este a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. (27)

60. Sin embargo, no considero que el Tribunal de Justicia pretendiera establecer de ese modo unos requisitos especialmente rigurosos para el contrato de arrendamiento a los efectos de las disposiciones del IVA. Dichos requisitos no van más allá de la facultad del arrendatario, reconocida usualmente en este tipo de contratos, de utilizar el objeto del arrendamiento y de protegerse frente a injerencias en tal facultad (y su ejercicio) por parte de terceros no autorizados. Por el contrario, ello no excluye las facultades que corresponden al propietario del objeto de arrendamiento (o, más generalmente, al arrendador), ya sea por disposición legal o en virtud de un contrato celebrado entre las partes. Ello tampoco excluye que el arrendatario pueda tener determinadas obligaciones relacionadas con el objeto del arrendamiento, que le incumban sobre otra base, por ejemplo, en virtud de una relación laboral que le vinculen al arrendador.

61. Aunque no soy partidario de reconocer, según ya he indicado, que la jurisprudencia anteriormente citada pueda resultar aplicable también a la interpretación del concepto de «arrendamiento de un medio de transporte», a los efectos del artículo 56 de la Directiva 2006/112, no comparto lo alegado por la sociedad QM, según la cual los criterios dimanantes de dicha jurisprudencia, en particular, el criterio de usar el objeto de arrendamiento con exclusión de otras personas, descartan que pueda reconocerse la existencia de un contrato de arrendamiento en caso de cesión de un vehículo al trabajador en un supuesto como el del procedimiento principal.

62. A saber, dicha sociedad considera que, dado que la cesión del vehículo también tiene lugar para fines profesionales, el trabajador no lo utiliza con exclusión de otras personas, puesto que la utilización del vehículo *por el trabajador para fines profesionales* (implícitamente: en interés del empleador) supone, en esencia, su utilización *por el empleador*.

63. No es posible aceptar esta alegación. La circunstancia de que la posibilidad de utilizar el vehículo facilite al trabajador el cumplimiento de las obligaciones laborales y de que este fuera, entre otros, el objetivo de la puesta del vehículo a su disposición por el empleador no cambia el hecho de que en el marco del contrato con el empleador aquel disponga de un vehículo concreto en un régimen de exclusividad. Del mismo modo, ello no cambia por el hecho de que el empleador pueda dar instrucciones al trabajador, cuyo cumplimiento requiera la utilización del vehículo puesto a su disposición. (28) Lo mismo podría ocurrir si el trabajador fuera propietario de dicho vehículo. En cambio, sería distinto si el empleador dispusiera de una flota de vehículos que pudieran utilizar los trabajadores según las necesidades (y en el marco de la disponibilidad de estos vehículos), pero ninguno de estos estuviera permanentemente adscrito a determinado trabajador.

64. Del mismo modo, es irrelevante para la apreciación de la existencia de una operación de arrendamiento a los efectos del artículo 56 de la Directiva 2006/112 el hecho de que el sujeto pasivo ceda el vehículo al trabajador con arreglo a un contrato de trabajo y no a otro contrato de derecho privado. En el marco del sistema del IVA se adopta una definición funcional de la operación y no la resultante de su configuración jurídica formal. Por tanto, si la operación cumple los criterios funcionales del arrendamiento de un medio de transporte, es irrelevante el tipo de contrato en que se haya recogido. (29)

65. En relación con lo anterior, en mi opinión, cuando el sujeto pasivo ceda a título oneroso un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas del trabajador por un tiempo superior a treinta días, tal cesión constituye un arrendamiento de un medio de transporte a los efectos del artículo 56, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

66. Esta solución también será compatible con el objetivo de la Directiva 2008/8, a saber, la imposición en el lugar del consumo efectivo. (30) En efecto, en el caso de medios de transporte cedidos a los trabajadores del sujeto pasivo para necesidades privadas, debe considerarse como

lugar del consumo efectivo el lugar del domicilio de dichos trabajadores.

67. Por tanto, propongo completar la respuesta a la cuestión prejudicial declarando que, si el órgano jurisdiccional nacional determina que tiene lugar la cesión a título oneroso por el sujeto pasivo de un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas del trabajador por un período superior a treinta días a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta disposición, el artículo 56, apartado 2, de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «arrendamiento de un medio de transporte, excepto el de corto plazo» comprende dicha cesión.

Conclusiones

68. En virtud de todas las consideraciones anteriores, propongo dar la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal de lo Tributario del Sarre, Alemania):

1) El artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2006, deben interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios a título oneroso a los efectos de estas disposiciones la cesión por un sujeto pasivo de un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas de un trabajador cuando dicho trabajador no efectúe ningún pago, no renuncie a una parte del salario o a otras ventajas que le corresponda recibir del sujeto pasivo, ni preste un trabajo adicional por el hecho de que se ponga a su disposición dicho vehículo.

2) En el supuesto de que el órgano jurisdiccional nacional considere que tiene lugar una cesión a título oneroso por el sujeto pasivo de un vehículo afectado a su empresa para las necesidades privadas de un trabajador por un período superior a treinta días a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta disposición, el artículo 56, apartado 2, de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «arrendamiento de un medio de transporte, excepto el de corto plazo» comprende dicha cesión.

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 DO 2008, L 44, p. 11.

4 Véase el artículo 4 de la Directiva 2008/8.

5 Véase, en particular, la sentencia de 10 de enero de 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12), apartados 35 y 36.

6 Véanse, en particular, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491), apartados 15 a 17; de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:450), apartados 29 a 31, y de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C?210/11 y C?211/11, EU:C:2013:479), apartado 30.

7 Sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C?210/11 y C?211/11, EU:C:2013:479), apartado 28.

- 8 Taxud.c.1(2016)1136484?832 REV; documento disponible en la página web de la Comisión.
- 9 Sentencia de 10 de enero de 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12), apartado 31.
- 10 Véase la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C?210/11 y C?211/11, EU:C:2013:479), apartado 30.
- 11 Según el artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112, las prestaciones de servicios son todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.
- 12 Incluso puede tenerse la impresión de que intencionadamente evitó pronunciarse al respecto (véase la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, apartado 20).
- 13 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; EE 09/01, p. 54). Esta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112.
- 14 Sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491), apartado 25.
- 15 Sentencia de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203), apartados 8 y 9.
- 16 Así puede ocurrir, por ejemplo, cuando haya comprado dicho bien a una persona que no sea el sujeto pasivo (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, apartado 9).
- 17 Véase, por analogía, la sentencia de 10 de enero de 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12), apartado 31 y jurisprudencia citada.
- 18 Véase, por analogía, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C?210/11 y C?211/11, EU:C:2013:479), apartado 26.
- 19 Sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479).
- 20 Pueden encontrarse soluciones similares también en ámbitos distintos de las relaciones laborales; por ejemplo, es habitual arrendar un decodificador mientras dure el contrato de suministro de la señal de la televisión por cable o por satélite.
- 21 Véase, por ejemplo, el artículo 659 del Código Civil polaco.
- 22 Actualmente, esta norma figura en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112.
- 23 Véase la sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506), apartado 31.
- 24 Conclusiones del Abogado General F. G. Jacobs en el asunto «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:115), puntos 79 y 84.

- 25 Véase las conclusiones del Abogado General F. G. Jacobs en el asunto «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:115), puntos 60 y 74.
- 26 Sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506), apartado 55.
- 27 Véanse las sentencias: de 9 de octubre 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524), apartado 31; de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254), apartado 49 y, por último, de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479), apartado 26.
- 28 De manera análoga, la obligación impuesta al trabajador de trabajar desde casa, práctica frecuente últimamente (es decir, en la primavera de 2020) no supone la vulneración por el empleador de la posesión por parte del trabajador de un inmueble que sea su domicilio.
- 29 Véase, por analogía, en el contexto de las diferencias entre el derecho de usufructo y el arrendamiento de un inmueble, la sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506), apartado 58.
- 30 Considerando 3 de la Directiva 2008/8.