

Asunto C-288/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

9 de abril de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal de lo Tributario del Sarre, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

18 de marzo de 2019

Parte recurrente:

QM

Parte recurrida:

Finanzamt Saarbrücken (Administración Tributaria de Saarbrücken, Alemania)

Objeto del procedimiento principal

Liquidación del IVA de los años 2013 y 2014 por la cesión de vehículos de empresa

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Debe interpretarse el artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), especialmente sus artículos 2, 24, 26, 45 y 56.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), especialmente sus artículos 1, 3, 3^a y 3f

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente es una sociedad anónima constituida conforme al Derecho luxemburgués (S.A.) que está establecida en el Gran Ducado de Luxemburgo. A dos trabajadores que residen en Alemania y que trabajan en su empresa en Luxemburgo les cede sendos vehículos de empresa afectados a la empresa, pudiendo dichos trabajadores utilizarlos también para desplazamientos privados. En los años de que se trata, a uno de los trabajadores le retuvo del salario una participación en los gastos del vehículo de empresa cedido. La recurrente está registrada en Luxemburgo a los efectos del denominado «procedimiento tributario simplificado», en el que no se puede deducir el impuesto soportado. En consecuencia, no ha deducido el impuesto soportado por los costes relativos a los dos vehículos de empresa. Como contrapartida, en el marco del procedimiento tributario simplificado en Luxemburgo tampoco se gravó la cesión de los vehículos a los trabajadores.
- 2 En noviembre de 2014, la recurrente se registró en Alemania ante la Administración Tributaria recurrida a los efectos del IVA y por la cesión de vehículos. En sus declaraciones del IVA para los años en cuestión, por dicha cesión de vehículos la recurrente declaró a partir de 2013 prestaciones diversas sujetas a un tipo del 19 % por un importe de 7 904 euros (2013) y 20 767 euros (2014), así como el IVA correspondiente. La recurrente recurrió en vía administrativa las liquidaciones del IVA de ambos años. La recurrida desestimó el recurso por infundado.

- 3 Con su recurso contencioso-administrativo, la recurrente pretende que la cuota del IVA de los años 2013 y 2014 sea fijada en 0 euros.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 4 La recurrente opina que no se cumplen los requisitos para que la cesión de los vehículos de empresa sea gravada en Alemania con el IVA.
- 5 En su opinión, la cesión de los vehículos de empresa no se realiza a título oneroso en el sentido de la normativa de la UE, pues los trabajadores no realizan pago alguno ni emplean una parte de su retribución en metálico. Sostiene que el mero hecho de que el asalariado trabaje para el empresario y que a efectos del impuesto sobre la renta el uso deba gravarse como renta no constituye un uso a título oneroso.
- 6 Afirma que tampoco cabe apreciar que concurra una prestación de servicios de arrendamiento. De conformidad con la actual jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la puesta a disposición de activos empresariales con fines privados, sin que el beneficiario deba pagar un alquiler en dinero, no debe calificarse de arrendamiento exento, sino de entrega de un valor a título gratuito con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. Entiende que también desde la perspectiva del Derecho civil la cesión de un vehículo de empresa debe examinarse a la luz del Derecho laboral y no según la normativa en materia de arrendamientos. Atendiendo a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario; en lo sucesivo, «BFH»), la cesión de un vehículo de empresa es un elemento inseparable de la remuneración del personal directivo. Aduce que la opinión casi unánime del Comité del IVA, expresada en sus directrices resultantes de la 101.ª sesión, de 20 de octubre de 2014, se opone al punto de vista de la recurrida.
- 7 La recurrida solicita que se desestime el recurso por infundado.
- 8 Afirma que la cesión de vehículos de empresa a los trabajadores debe calificarse de prestación de servicios a título oneroso consistente en el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte. Según lo establecido por el Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda; en lo sucesivo, «BMF») en el Umsatzsteueranwendungserlass (Decreto de aplicación del IVA) y las pertinentes circulares del BMF, la cesión por un empresario de un vehículo a su personal para su uso privado debe calificarse como prestación diversa a título oneroso, consistiendo la contraprestación, por regla general, en el trabajo proporcional que el trabajador realiza a cambio del uso privado del vehículo. Aduce que este será este siempre el caso cuando, como aquí sucede, el vehículo es cedido al trabajador para su uso privado durante un determinado período de tiempo y no solo ocasionalmente. Alega que, según la Directriz del Comité del IVA del 20 de octubre de 2014, no es relevante que la prestación sea a título oneroso o a título gratuito. El hecho de que el Gran Ducado de Luxemburgo no haya aprobado la Directriz adoptada, entienda que la cesión del vehículo es una prestación a título

gratuito y la grave en el lugar en el que está establecido el empresario que realiza la prestación (es decir, en Luxemburgo) es contrario a la opinión mayoritaria del Comité del IVA.

Breve exposición de los motivos de la petición de decisión prejudicial

- 9 La resolución del litigio depende de la interpretación del artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA. En efecto, si el concepto de «arrendamiento de un medio de transporte» comprende también la cesión de un vehículo afectado a la empresa de un sujeto pasivo (vehículo de empresa) a un miembro de su personal, sin que este realice por ello una contraprestación diferente a (una parte de) su prestación de trabajo, el lugar de realización de la prestación será, en el caso de un arrendamiento que no sea a corto plazo, el lugar de residencia de trabajador, que en este litigio se sitúa en la República Federal de Alemania.
- 10 Si, por el contrario, esta cesión de un vehículo de empresa no se considera un arrendamiento de un medio de transporte en el sentido del artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA, con arreglo al vigente Derecho de la Unión sería una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo o una prestación asimilada a una prestación de servicios a título oneroso conforme al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, y se consideraría realizada, con arreglo al artículo 45 de la Directiva del IVA, en el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica, en el presente asunto en Luxemburgo, de modo que no procedería la tributación por parte de la recurrida.
- 11 Por lo que se refiere a la cuestión del tratamiento uniforme del lugar de la prestación de servicios consistente en el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas de su personal (por tanto, también la cesión de vehículos de empresa), el Comité del IVA adoptó unas directrices en su 101.ª sesión de 20 de octubre de 2014 (Documento H — taxud.c.1(2015)721834-832 y taxud.c.1(2016)1136484-832 REV; en lo sucesivo, «Directrices del Comité del IVA»). La interpretación de dichas Directrices por parte del Gran Ducado de Luxemburgo y de la República Federal de Alemania no es uniforme. A diferencia de Alemania, Luxemburgo no aprecia que una cesión de vehículos como la subyacente a este litigio sea una prestación de arrendamiento a título oneroso, sino una prestación asimilada, conforme al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, a una prestación a título oneroso, cuyo lugar de realización se establece, con arreglo al artículo 45 de la Directiva del IVA, en la sede del proveedor (Luxemburgo).
- 12 La Sala opina que la respuesta a la cuestión prejudicial ha de ser negativa.
- 13 En Alemania la cesión de vehículos de empresa solo puede gravarse con el IVA con arreglo al artículo 3a , apartado 3, número 2), tercera frase, de la UStG. Al introducir dicha norma, el legislador alemán transpuso al Derecho nacional el

artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA, en su versión modificada con efectos a partir del 1 de enero de 2013. Según esta disposición, la prestación de servicios de arrendamiento de un medio de transporte se realiza en el lugar en el que tenga su domicilio el destinatario que no sea un empresario ni una persona jurídica a la que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA.

- 14 En opinión de la Sala, atendiendo al artículo 56 de la Directiva del IVA y al equivalente artículo 3a , apartado 3, número 2), tercera frase, de la UStG, el lugar de realización de la prestación estará en Alemania únicamente si se trata de una prestación de servicios de arrendamiento a título oneroso, y la Sala duda de que sea así.
- 15 Para poder apreciar que existe una prestación de servicios a título oneroso, en el presente asunto el personal tendría que haber pagado una contraprestación por la cesión del vehículo. Pero la Sala duda de que sea ese el caso del trabajador de la recurrente que no satisface una remuneración separada, independiente de su salario.
- 16 Por regla general, la administración tributaria alemana califica de arrendamiento a largo plazo de un medio de transporte la cesión de un vehículo de empresa por un empresario a su personal para su uso privado y considera que la contraprestación es la parte proporcional del trabajo que el trabajador realiza a cambio del uso privado. A este planteamiento también subyace la idea de que la cesión de vehículos para uso privado es una, así denominada, gratificación en especie, que en el caso de los trabajadores está sujeta, en principio, como salario (y, por tanto, como parte de su remuneración por el trabajo realizado), al impuesto sobre la renta.
- 17 Sin embargo, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no estaríamos ante una prestación de servicios a título oneroso. En su decisión en los asuntos *Medicom* y *Maison Patrice Alard* (sentencia de 18 de julio de 2013, C-210/11 y C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479), el Tribunal de Justicia expuso, en relación con el concepto de prestación de servicios a título oneroso, que este exige la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, y que la falta de un pago no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta, que ese uso privativo de un bien afectado a la empresa constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario renunció como contraprestación de la puesta a disposición del bien de que se trata.
- 18 Sin embargo, no sucede lo mismo cuando los trabajadores sufren una disminución salarial de un valor correspondiente a la puesta a disposición del bien en cuestión o cuando es seguro que puede considerarse que una parte del trabajo efectuado por esos trabajadores constituye una contrapartida por la puesta a disposición de dicho bien (véase también la sentencia de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Así, en el asunto *Astra Zeneca UK* (sentencia de 29 de

julio de 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450), el Tribunal de Justicia apreció que una parte del trabajo realizado era una contraprestación.

- 19 La administración tributaria alemana aprecia por regla general que la prestación de trabajo del personal es la contraprestación por la cesión de vehículos para desplazamientos privados cuando dicha cesión está prevista en el contrato de trabajo o se basa en pactos verbales o en otras circunstancias de la relación laboral, siempre que el vehículo sea cedido para su uso privado durante un período de tiempo determinado y no solo de manera ocasional. En principio, el BFH se ha adherido a este punto de vista.
- 20 En la medida en que el trabajador no realice ningún pago por la cesión del vehículo, no tenga que emplear parte alguna de su retribución en metálico y tampoco exista ningún acuerdo que reconozca un derecho a elegir entre varias ventajas, en el litigio principal, y según la posición expuesta, no se podrá apreciar la existencia de una prestación de servicios a título oneroso. También surgen dudas sobre la onerosidad debido a que el contravalor, que por regla general es determinado a tanto alzado con arreglo a la legislación alemana del impuesto sobre la renta, probablemente no pueda considerarse, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una renta acordada específicamente para el arrendamiento.
- 21 El hecho de que la sentencia del Tribunal de Justicia en los asuntos *Medicom* y *Maison Patrice Alard* (sentencia de 18 de julio de 2013, C-210/11 y C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) verse sobre una excepción a la sujeción y no sobre la sujeción de operaciones al impuesto no constituye un obstáculo para su aplicación al presente litigio, pues la cuestión de si existe o no onerosidad deberá establecerse de un modo uniforme.
- 22 Pero incluso si se estima que no existe una prestación a título oneroso aún cabe plantearse si, en el presente caso, a pesar de ello, Alemania es el lugar en el que se realiza la cesión del vehículo de empresa. En efecto, a este respecto la recurrida invoca el artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA y sostiene que, siempre que pueda apreciarse la existencia de una prestación de arrendamiento es irrelevante que la prestación se efectúe a título oneroso o a título gratuito. Si el arrendamiento previsto en el artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA comprende de manera uniforme los servicios a título oneroso y también los casos de cesión a título gratuito [como la prestación, asimilada a una prestación de servicios a título oneroso, en forma de uso de bienes afectados a una empresa con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA], en el presente asunto el lugar de realización de la prestación sería también Alemania. En apoyo de su opinión, la administración tributaria alemana remite de nuevo a las Directrices del Comité del IVA. En aquellas, en su punto 3 se dice lo siguiente:
- 23 «En opinión de la gran mayoría del Comité del IVA, en lo que concierne al lugar de la prestación de servicios consistente en el uso de bienes, la regla que debe aplicarse es la misma, con independencia de si el servicio es prestado a título

oneroso o es gravado conforme al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.»

- 24 Es dudoso que este criterio sea aplicable también a las prestaciones de servicios de arrendamiento de medios de transporte. La Directiva del IVA no contiene ninguna disposición específica para determinar el lugar de gravamen en el caso de las prestaciones de servicios a título gratuito en forma de cesión de uso con fines privados de bienes afectados a una empresa asimilados a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26, apartado 1, de la Directiva del IVA, de manera que no es necesario establecer una distinción a la hora de determinar el lugar. Pero de lo que antecede se excluye el tipo especial de prestación de servicios consistente en el arrendamiento de medios de transporte, ya que para este tipo de prestación se aplica el artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA. La Directriz conforme a la cual deben recibir un tratamiento uniforme las prestaciones de servicios a título oneroso y las prestaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso conforme al artículo 26 de la Directiva del IVA solamente resultaría lógica para aquellos servicios para los que no exista una determinación específica del lugar de realización como la del artículo 56 de la Directiva del IVA.
- 25 También parece que el Comité del IVA considera que, en principio, la cesión de un vehículo de empresa al personal es «otro servicio» y que, para apreciar que existe un arrendamiento de un medio de transporte, es necesario que exista onerosidad [véanse las Directrices del Comité del IVA antes mencionadas, punto 3), segundo párrafo, y punto 1), párrafo final].
- 26 En este contexto, la Sala también opina que hay muchas razones para creer que solamente una prestación de servicios a título oneroso puede considerarse una prestación de servicios de arrendamiento en el sentido del artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA, algo que, en el presente caso, y atendiendo a lo expuesto anteriormente, no se cumple. En consecuencia, no debería asimilarse a una prestación de servicios de arrendamiento el uso no oneroso de bienes afectados a una empresa para los fines privados del personal.
- 27 También los siguientes puntos sugieren que la cesión de vehículos de empresa del modo expuesto en este litigio no debe calificarse de prestación de servicios de arrendamiento en el sentido del artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA:
- 28 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que haya una prestación de servicios de arrendamiento es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación (sentencias de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C-210/11 y C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, y de 29 de marzo de 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Uno de ellos es que el propietario de un bien haya cedido al arrendatario el derecho a poseer dicho bien y a excluir de este a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. Si la prestación de trabajo del destinatario fuese considerada parcialmente una contraprestación, existen dudas de cómo debería calificarse el

pago de una contraprestación en caso de enfermedad del trabajador, es decir, cuando el trabajador en cuestión no realiza ninguna prestación de trabajo.

- 29 La cesión del vehículo no se realiza en el marco de una relación de arrendamiento, sino que se rige por el Derecho laboral, ya que solamente está vinculada a la relación de trabajo del personal. Es una contraprestación complementaria por la prestación de trabajo (según la jurisprudencia del BFH también en el caso de que con la cesión no haya habido pactos explícitos). Además, en el presente asunto, la recurrente no cede vehículos a otras personas y el objeto de su empresa no es el arrendamiento comercial de medios de transporte. La cesión del vehículo de empresa se regula en el contrato de trabajo o es una de las prestaciones habituales de la recurrente a su personal. No hay un contrato de arrendamiento separado. Por lo tanto, no existe ninguna otra relación contractual distinta a la de la relación laboral. Esto también se refleja en el hecho de que la cesión del vehículo termina con la extinción de la relación laboral, sin que dicha cesión continúe después de ese momento.