

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 16 de octubre de 1997 *

En el asunto C-258/95,

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

Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG

y

Finanzamt Neustadt,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del número 1 del artículo 2 y del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida, P. Jann y L. Sevón (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, por el Sr. Klaus Heininger, experto contable y asesor fiscal;

- en nombre del Finanzamt Neustadt, por el Sr. Reinhard Preuninger, Oberregierungsrat;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Nicholas Paines, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, representada por el Sr. Klaus Heininger; del Finanzamt Neustadt, representado por el Sr. Werner Widmann, Leitender Ministerialrat del Landesfinanzministerium de Rheinland-Pfalz, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 5 de diciembre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de enero de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 11 de mayo de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de julio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del número 1 del artículo 2 y del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Julius Fillibeck Söhne») y el Finanzamt Neustadt sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») del transporte gratuito efectuado por Julius Fillibeck Söhne de sus trabajadores desde el domicilio de éstos a su lugar de trabajo.
- 3 De 1980 a 1985, Julius Fillibeck Söhne, que gestiona una empresa de construcción, transportó gratuitamente a algunos de sus trabajadores en vehículos que le pertenecían desde sus domicilios hasta las distintas obras en las que éstos trabajaban. Además, durante este mismo período encargó a uno de sus trabajadores que transportara en su vehículo particular a otros trabajadores de esta empresa desde sus domicilios hasta los distintos lugares de trabajo.
- 4 Julius Fillibeck Söhne efectuó este transporte, con arreglo al «Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe» (Convenio Colectivo marco para el sector de la construcción), en los casos en que la distancia entre el domicilio y el lugar de trabajo superaba determinado mínimo.

5 El Finanzamt Neustadt consideró que se trataba de operaciones imponibles con arreglo a la normativa alemana sobre el IVA.

6 Julius Fillibeck Söhne impugnó la sujeción de dichas operaciones al IVA. Dado que ni su reclamación ni el recurso que había presentado fueron estimados, interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof, el cual considera que el litigio plantea cuestiones de interpretación del número 1 del artículo 2 y del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

7 El número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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.»

8 El apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

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 Impuesto sobre el Valor Añadido;

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

[...]»

9 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones siguientes:

- «1) ¿El transporte efectuado por un empresario está comprendido en el concepto de prestación “realizada a título oneroso” en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE —estando constituida la contraprestación por una fracción, que todavía debe determinarse, de la prestación laboral del trabajador— incluso cuando, con arreglo a un convenio colectivo, es efectuado (sin que el empresario perciba una retribución específicamente estipulada y calculada) a partir de determinada distancia mínima, desde el domicilio hasta el lugar de trabajo y el trabajador debe efectuar su trabajo, que no guarda relación concreta con estas prestaciones de transporte, únicamente en contraprestación del salario en metálico, al igual que los demás trabajadores?

- 2) ¿Se aplica el apartado 2 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE al uso de un bien afectado a la empresa y/o a una prestación de servicios gratuita, incluso cuando ésta —por ejemplo, en el caso en que el transporte gratuito de trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo es efectuado con un vehículo afectado a la empresa— es realizada por el empresario con fines que no son ajenos a la empresa, satisfaciendo, no obstante, necesidades privadas del trabajador, sin que éste tenga que pagar por ello el impuesto sobre el volumen de negocios (en concepto de transporte gratuito al que ha recurrido)?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

¿Constituye también un supuesto de los contemplados en el apartado 2 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE el del empresario que no transporta a los trabajadores en sus propios vehículos, sino que encomienda dicha tarea a un tercero (en el presente asunto, a uno de sus trabajadores)?»

Sobre la primera cuestión

- 10 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el número 1 del artículo 2 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que el transporte, que efectúa un empresario de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario, está comprendido en el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de esta disposición.
- 11 Procede recordar que el número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva somete al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo.
- 12 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, especialmente, la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12).
- 13 También es jurisprudencia reiterada que, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por ellas. Dicha contraprestación constituye, pues, el valor subjetivo, es decir, realmente percibido en cada caso concreto y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13; de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16; de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19; de 5 de mayo de 1994, *Glawe*, C-38/93, Rec. p. I-1679, apartado 8; de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 18, y de 24 de octubre de 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, Rec. p. I-5311, apartado 16).

- 14 Por otra parte, según esta misma jurisprudencia, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (sentencias *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, apartado 13; *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, apartado 16, y *Argos Distributors*, apartado 17, antes citadas).

- 15 De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que *Julius Fillibeck Söhne* realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

- 16 Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no dependen de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

- 17 En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso.

- 18 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un empresario que efectúa el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de esta disposición.

Sobre la segunda cuestión

- 19 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el transporte gratuito de trabajadores entre sus domicilios y su lugar de trabajo, efectuado por el empresario con un vehículo de la empresa con fines que no son ajenos a la empresa, pero que, al mismo tiempo, satisfacen necesidades privadas de los trabajadores, debe ser asimilado a una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.
- 20 Previamente es preciso recordar que el órgano jurisdiccional nacional se refiere a las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 6, sin haber determinado, no obstante, cuál de estas dos disposiciones se aplicaba en el asunto del que está conociendo. Las partes en el procedimiento principal consideran que, en el presente asunto, la opción entre aplicar la letra a) o la letra b) no es determinante. Además, de esta cuestión se deduce que la interpretación de esas disposiciones se refiere más concretamente a los conceptos de «necesidades privadas del sujeto pasivo o [...] de su personal» y de «fines ajenos a la empresa», que son comunes a estas disposiciones. Por tanto, procede examinarlas conjuntamente.
- 21 El órgano jurisdiccional nacional ha indicado que el transporte que efectúa la parte demandante en el procedimiento principal cubre el trayecto entre el domicilio de los trabajadores y las distintas obras de aquélla a las que éstos están destinados.
- 22 En la vista, Julius Fillibeck Söhne explicó, entre otros extremos, que tenía varias obras distantes entre sí, las cuales a menudo no eran accesibles utilizando los medios de transporte público y que había una rotación de trabajadores entre las distintas obras.

- 23 También indicó que el transporte de trabajadores subviene directamente a los fines de la empresa, de forma que se encuadra en el ejercicio de las relaciones profesionales y, por ende, no forma parte del ámbito privado de los trabajadores. Por otra parte, el transporte se efectúa de conformidad con un convenio colectivo.
- 24 Por el contrario, las demás partes que han presentado observaciones alegan que el transporte gratuito realizado por el empresario está comprendido en el ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva. El Gobierno del Reino Unido y la Comisión precisaron, no obstante, que circunstancias particulares pueden justificar que se considere que el transporte de los trabajadores responde a las necesidades de la empresa.
- 25 Procede recordar que el objetivo del apartado 2 del artículo 6 consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final (véase la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 35). Esta disposición pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado y de una prestación de servicios gratuita efectuada por el sujeto pasivo con fines privados (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8, y de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 8).
- 26 A este respecto, procede señalar que corresponde normalmente al trabajador elegir la localización de su domicilio teniendo en cuenta, en su caso, su lugar de trabajo, que determina la longitud del trayecto y la naturaleza del medio de transporte que pretende utilizar. El empresario no interviene en esta elección, puesto que la obligación del trabajador consiste simplemente en estar presente en su lugar de trabajo a las horas pactadas. Por consiguiente, en circunstancias normales, las prestaciones de servicios de transporte ofrecidas a los trabajadores satisfacen necesidades privadas del trabajador en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.
- 27 Debe precisarse que el hecho de que el desplazamiento del domicilio al lugar de trabajo sea un requisito necesario de la presencia en el trabajo y, por consiguiente, de su cumplimiento no constituye un elemento determinante para considerar que el transporte del trabajador entre su domicilio y su lugar de trabajo no satisface

necesidades privadas del trabajador en el sentido del apartado 2 del artículo 6. En efecto, sería contrario al objetivo de esta disposición que tal relación indirecta bastara por sí sola para excluir la asimilación del desplazamiento a una prestación a título oneroso.

- 28 Tal interpretación del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva se impone en los casos habituales en que el trabajador efectúa el trayecto entre su domicilio y su lugar de trabajo fijo pudiendo recurrir a medios de transporte ordinarios.
- 29 Por el contrario, hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto, el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores.
- 30 En tales circunstancias particulares, la organización del transporte por parte del empresario se efectúa para fines que no son ajenos a la empresa. La ventaja personal que obtiene de ello el trabajador sólo es accesoria en relación con las necesidades de la empresa.
- 31 En cuanto al hecho de que las prestaciones de transporte se realicen de acuerdo con un convenio colectivo, aunque tal obligación no pueda determinar por sí sola el carácter de estas prestaciones en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, constituye, no obstante, un indicio de que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa.
- 32 Las peculiaridades propias de las empresas de construcción, como las descritas en particular por Julius Fillibeck Söhne en el presente asunto, demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa.

- 33 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, a la luz de los elementos de interpretación proporcionados por el Tribunal de Justicia, si las peculiaridades del asunto del que está conociendo aconsejan, habida cuenta de las necesidades de la empresa, que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores entre sus domicilios y el lugar de trabajo.
- 34 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el transporte gratuito de trabajadores, efectuado por el empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa. No obstante, esta disposición no es aplicable cuando las necesidades de la empresa, habida cuenta de determinadas circunstancias particulares, tales como la dificultad de utilizar otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, en cuyo caso esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa.

Sobre la tercera cuestión

- 35 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si la respuesta a la segunda cuestión también es válida cuando el empresario no transporta a sus trabajadores en sus propios vehículos, sino que encarga a uno de sus trabajadores que efectúe el transporte con su vehículo particular.
- 36 A este respecto, basta señalar que no afecta a la cuestión de si un transporte satisface necesidades privadas del personal de la empresa o, más generalmente, sirve a fines ajenos a la empresa, en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, el hecho de que en lugar de efectuar el transporte con sus propios vehículos, el empresario encargue a uno de sus trabajadores que lo efectúe con su vehículo particular.

- 37 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que la respuesta dada a la segunda cuestión también es válida cuando el empresario no transporta a los trabajadores en sus propios vehículos, sino que encarga a uno de sus trabajadores que efectúe el transporte con su vehículo particular.

Costas

- 38 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 11 de mayo de 1995, declara:

- 1) El número 1 del artículo 2 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 un empresario que efectúa el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de esta disposición.

- 2) El apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que el transporte gratuito de trabajadores, efectuado por el empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa. No obstante, esta disposición no es aplicable cuando las necesidades de la empresa, habida cuenta de determinadas circunstancias particulares, tales como la dificultad de utilizar otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, en cuyo caso esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa.
- 3) La respuesta dada a la segunda cuestión también es válida cuando el empresario no transporta a los trabajadores en sus propios vehículos, sino que encarga a uno de sus trabajadores que efectúe el transporte con su vehículo particular.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de octubre de 1997.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

C. Gulmann