

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 6 de febrero de 2003 *

En el asunto C-185/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Auto Lease Holland BV

y

Bundesamt für Finanzen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. M. Wathelet, Presidente de Sala, C.W.A. Timmermans, P. Jann, S. von Bähr y A. Rosas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de septiembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 22 de febrero de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial acerca de la interpretación 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Auto Lease Holland BV (en lo sucesivo, «Auto Lease») y el Bundesamt für Finanzen (Agencia Federal Tributaria; en lo sucesivo, «Bundesamt») relativo al derecho de dicha sociedad a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») sobre el carburante entregado en nombre y por cuenta de esta última por empresas alemanas a los arrendatarios de vehículos objeto de contratos de leasing.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA «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 A tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Según el 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 se refieren al lugar de realización del hecho imponible. 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 considera 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. El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva, relativo a las prestaciones de servicios, dispone que los servicios se consideran 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.
- 6 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece que la base imponible de las entregas o las prestaciones de servicios realizadas en el interior del país, distintas de las contempladas en las letras b) a d), 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 [...]».
- 7 El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone en sus apartados 2 y 3:

«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;

[...]»

- 8 El procedimiento para la aplicación de las devoluciones previstas en el artículo 17, apartado 3, se establece 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 (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116). 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.

Normativa nacional

- 9 La normativa aplicable cuando sucedieron los hechos que originaron el litigio principal era la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1980 y el Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios) también de 1980. Este último establece un procedimiento de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 10 Auto Lease es una sociedad de leasing con domicilio social en los Países Bajos que pone a disposición de sus clientes vehículos automóviles. A cambio de la cesión del vehículo, el arrendatario paga a Auto Lease las cuotas mensuales establecidas en el contrato de leasing.
- 11 Además, Auto Lease ofrece al arrendatario del vehículo la posibilidad de celebrar con ella un acuerdo sobre la administración del carburante. Este acuerdo permite al arrendatario aprovisionarse de carburante para su vehículo y comprar ocasionalmente cualquier tipo de producto derivado del petróleo en nombre y por cuenta de Auto Lease. A estos efectos, recibe un documento denominado «ALH-Pass», así como una tarjeta de crédito para repostar emitida por la sociedad de tarjetas de crédito alemana DKV. En la tarjeta figura Auto Lease como cliente de DKV. Esta empresa liquida cuentas con Auto Lease de forma regular y le indica las diversas entregas, desglosándolas por vehículo.

- 12 El arrendatario del vehículo paga mensualmente y por anticipado a Auto Lease una doceava parte de los gastos de carburante previsibles por año. A finales de año, se efectúa el cálculo del consumo real. Al importe resultante se le suma una cantidad correspondiente a la remuneración del suministro de carburante.

- 13 De la resolución de remisión se desprende que Auto Lease paga en los Países Bajos el IVA correspondiente a todos los servicios de leasing «incluidos los gastos de carburante».

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

- 15 El Bundesamt estimó en un primer momento las solicitudes correspondientes a los años 1989 a 1991, pero después modificó las resoluciones relativas a estos años, fijando el importe de la devolución en 0 DEM y exigiendo el reembolso de las cantidades inicialmente devueltas. Por último, desestimó desde un principio las solicitudes de devolución correspondientes a los años 1992 y 1993. En su opinión, los gastos relativos al IVA soportado no habían sido efectuados por Auto Lease, sino por el arrendatario del vehículo afectado.

- 16 Las reclamaciones presentadas por Auto Lease contra estas resoluciones, así como el recurso interpuesto ante el Finanzgericht Köln (Alemania), fueron desestimados.

- 17 Auto Lease interpuso un recurso de apelación contra la sentencia del Finanzgericht Köln ante el Bundesfinanzhof. Éste anuló la citada sentencia y devolvió el asunto al órgano jurisdiccional de primera instancia. En opinión del Bundesfinanzhof, el Finanzgericht debió pronunciarse sobre si las compañías petroleras habían suministrado el carburante directamente al arrendatario del vehículo o bien lo habían entregado previamente a Auto Lease. En este último supuesto, cabría preguntarse, en efecto, si Auto Lease suministró posteriormente el carburante a los arrendatarios de los vehículos en el interior del país en el que se efectuaron las compras de carburante o si había prestado un servicio unitario, sujeto al impuesto en los Países Bajos, que incluía el suministro del carburante. Según el Bundesfinanzhof, no debía plantearse al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial hasta haber esclarecido suficientemente los hechos.
- 18 En el procedimiento posterior a la devolución del asunto, el Finanzgericht Köln estimó que las compañías petroleras no habían suministrado carburante a Auto Lease. Según este órgano jurisdiccional, se trata más bien de entregas de carburante efectuadas por las citadas compañías petroleras, en el territorio del Estado miembro en el que se recauda el IVA, en beneficio de los arrendatarios de los vehículos. Por tanto, desestimó el recurso.
- 19 Auto Lease interpuso un recurso de casación («Revision») contra esta sentencia ante el Bundesfinanzhof. Solicita que se anule la sentencia y que se confirme la devolución del IVA obtenida inicialmente. Además, solicita que se condene al Bundesamt a fijar el importe de la devolución del IVA soportado en una cuantía igual a las sumas por ella exigidas para los años 1992 y 1993.
- 20 Al considerar que el litigio del que conocía requería la interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Existe una entrega de carburante del arrendador al arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing cuando el arrendatario se abastece de

carburante en las gasolineras en nombre y por cuenta del arrendador, quedando dicha entrega sujeta al impuesto en el lugar de entrega previsto en el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE, o bien dicha «entrega posterior» se incorpora al servicio prestado por el arrendador, sujeto al impuesto conforme al artículo 9 de la Directiva?

Sobre la cuestión prejudicial

- 21 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si Auto Lease puede obtener la devolución del IVA que grava el carburante comprado en Alemania por los arrendatarios para abastecer los vehículos que son objeto del contrato de leasing.
- 22 Tal como el Abogado General ha señalado acertadamente en los puntos 18 a 22 de sus conclusiones, la petición del Bundesfinanzhof suscita dos cuestiones.
- 23 La primera cuestión versa sobre la interpretación del artículo 5 de la Sexta Directiva. Tiene por objeto saber si, en las circunstancias del asunto principal, se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing cuando el arrendatario se abastece de carburante en las gasolineras. 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 del vehículo. En efecto, si las compañías petroleras han suministrado el carburante directamente al arrendatario del vehículo y no a Auto Lease, la cuestión de la calificación de la entrega posterior supuestamente realizada por esta sociedad al arrendatario carece de objeto.

- 24 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 posterior realizada por ésta al arrendatario del vehículo es una entrega autónoma, sujeta al impuesto en el lugar en que se encontraba el carburante en el momento de la entrega (es decir, en Alemania), o si forma parte del servicio de leasing, sujeto al impuesto en el lugar en que el arrendador ha establecido su domicilio social (es decir, en los Países Bajos).

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 25 El Gobierno alemán y la Comisión consideran que la entrega de carburante por las compañías petroleras se efectuó, en las circunstancias del asunto principal, únicamente a los arrendatarios de los vehículos.
- 26 El Gobierno alemán señala que, según el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, constituye una «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. A su juicio, el Tribunal de Justicia aclaró este concepto, entre otras, en la sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*

(C-320/88, Rec. p. I-285), según la cual, es la transmisión económica y no la transmisión jurídica la que es relevante a estos efectos. No obstante, el Gobierno alemán considera que nada impide que el destinatario de la entrega de carburante pueda ser una persona distinta del comprador, en el presente asunto, el arrendatario del vehículo. Dadas las circunstancias del litigio principal, nada indica que así suceda.

- 27 La Comisión descarta, en primer lugar, la posibilidad de aplicar la jurisprudencia que resulta de la sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), invocada por el órgano jurisdiccional remitente. Considera que las circunstancias del litigio principal son distintas de las del asunto en el que recayó la sentencia Intiem, antes citada. En dicho asunto, los empleados abastecían sus propios vehículos de carburante por cuenta de la empresa, dado que los utilizaban en el marco de sus actividades profesionales. En cambio, en el asunto principal, los arrendatarios de vehículos no son empleados de Auto Lease y utilizan el carburante para sus propias necesidades.
- 28 La Comisión estima que las entregas se efectuaron por cuenta de Auto Lease sólo en apariencia. Las cuotas mensuales abonadas a ésta por los arrendatarios de los vehículos cedidos en virtud de contratos de leasing constituyen únicamente un anticipo. En su opinión, el elemento decisivo es el consumo real, establecido a finales de año, que estos últimos deben garantizar económicamente. En consecuencia, son los arrendatarios de tales vehículos los que soportan íntegramente los gastos de entrega de carburante. La Comisión considera que Auto Lease opera concediendo un crédito a los arrendatarios y recibe una remuneración específica en concepto de estas prestaciones.
- 29 En consecuencia, el Gobierno alemán y la Comisión llegan a la conclusión de que el hecho de llenar el depósito de los vehículos constituye una entrega directa de carburante de las compañías petroleras a los arrendatarios de vehículos cedidos en virtud de contratos de leasing, lo cual implica que la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof carece de pertinencia.

- 30 El Gobierno alemán y la Comisión sólo examinan con carácter subsidiario si la entrega de carburante es una entrega posterior a los arrendatarios de los vehículos cedidos en virtud de contratos de leasing en el marco de una prestación unitaria de servicios «leasing» o de una prestación principal independiente de la que resulta del contrato de leasing. Consideran que los hechos del litigio principal, examinados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, indican que se trata de dos prestaciones distintas: por una parte, una prestación de leasing y, por otra, una entrega de carburante. En su opinión, la entrega posterior de carburante a los arrendatarios de vehículos cedidos en virtud de contratos de leasing constituye por tanto, en este supuesto, una prestación principal, debiendo determinarse el lugar en que se realiza con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 31 Procede recordar que, a tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».
- 32 Tal como el Tribunal de Justicia declaró en los apartados 7 y 8 de la sentencia *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, antes citada, del tenor literal de esta disposición resulta que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que 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 fuera la propietaria del bien. La finalidad de la Sexta Directiva puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imposables, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil.

- 33 En consecuencia, para responder a la cuestión planteada es preciso determinar a quién transmitieron las compañías petroleras, en el asunto principal, esta facultad de disponer de hecho del carburante como un propietario, al arrendador o al arrendatario del vehículo.
- 34 Ha quedado acreditado que el arrendatario del vehículo está facultado para disponer del carburante como si fuera el propietario del bien. En efecto, adquiere directamente el carburante en las gasolineras y Auto Lease no dispone en ningún momento de la facultad de decidir de qué manera debe utilizarse el carburante ni a qué fines se destina.
- 35 La tesis según la cual el carburante se entrega a Auto Lease, ya que el arrendatario del vehículo compra el carburante en nombre y por cuenta de ésta, que anticipa el precio del bien, no puede acogerse. Tal como alega acertadamente la Comisión, las entregas se efectuaron a Auto Lease sólo en apariencia. En efecto, por una parte, las cuotas mensuales abonadas a ésta constituyen únicamente un anticipo. Por otra parte, el arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing debe garantizar económicamente el consumo real, establecido a finales de año, por lo que soporta íntegramente los costes de la entrega de carburante.
- 36 Así, el acuerdo relativo a la administración del carburante no es un contrato de entrega de carburante sino que constituye más bien un contrato de financiación de la compra de éste. Auto Lease no compra el carburante para revenderlo posteriormente al arrendatario del vehículo, sino que éste compra el carburante, eligiendo libremente la calidad y la cantidad, así como el momento de la compra. En realidad, Auto Lease opera concediendo un crédito al arrendatario del vehículo cedido en virtud del contrato de leasing.

- 37 Teniendo en cuenta todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing cuando el arrendatario se abastece de carburante en las gasolineras, aun cuando este abastecimiento se efectúe en nombre y por cuenta del arrendador.
- 38 En estas circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión suscitada por la petición del Bundesfinanzhof (véase el apartado 24 de la presente sentencia).

Costas

- 39 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante el 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 la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 22 de febrero de 2001, declara:

El artículo 5, apartado 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, debe interpretarse en el sentido de que no se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing cuando el arrendatario se abastece de carburante en las gasolineras, aun cuando este abastecimiento se efectúe en nombre y por cuenta del arrendador.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de febrero de 2003.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

M. Wathelet