SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 11 de septiembre de 2003 *

En el asunto C-155/01,

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

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

y

Finanzlandesdirektion für Tirol,

una decisión prejudicial sobre la interpretación, en particular, de los artículos 5 y 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por los Sres. M. Wathelet, Presidente de Sala, y P. Jann y A. Rosas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, por el Sr. R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer y Steuerberater;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross y E. Traversa, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de octubre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 29 de marzo de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de abril siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación, en particular, de los artículos 5 y 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (en lo sucesivo, «Cookies World») y la Finanzlandesdirektion für Tirol (Austria), acerca de la sujeción de dicha empresa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por la utilización de un vehículo automóvil que alquiló a una empresa alemana y que utilizó en Austria para fines profesionales.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA las entregas de bienes y las 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».

5 El artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas [...], o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido. [...]»

6 El artículo 5, apartado 7, de la Sexta Directiva establece:

«Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, construidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido;

b) la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

[...]»

7 Según el artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva, «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».

8 A tenor del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva:

«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 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».

9 El artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva dispone que los Estados miembros estarán facultados para [establecer excepciones a] lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

10 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

11 El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva establece una serie de excepciones a dicho principio.

12 El artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva enuncia los principios rectores del derecho a deducción o a devolución del IVA soportado.

13 El artículo 17, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva establece:

«6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.

7. Sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes. En orden a mantener unas condiciones de competencia idénticas, los Estados

miembros podrán, en vez de negar la deducción, gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en el interior del país, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del impuesto sobre el valor añadido que gravaría la adquisición de bienes similares.»

14 El artículo 2 de 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 lo sucesivo, «Octava Directiva»), establece:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

15 A tenor del artículo 5 de la Octava Directiva:

«A efectos de la presente Directiva, el derecho a la devolución del impuesto se determina de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.»

Normativa nacional

— Situación jurídica anterior a la adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, es decir hasta el 31 de diciembre de 1994

16 El artículo 3, apartado 11, de la Umsatzsteuergesetz 1972 (Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios de 1972, (en la versión publicada en el BGBl. nº 636/1975, en lo sucesivo, «UStG 1972»), relativo a las prestaciones de servicios, establecía lo siguiente:

«Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el interior del país cuando el empresario ejerza su actividad exclusiva o sustancialmente en él, cuando tolere una acción o una situación o cuando se abstenga de actuar en el interior del país [...]»

17 Según las consideraciones expuestas por el órgano jurisdiccional remitente, con arreglo a dicha disposición se consideran realizadas en Austria las operaciones de leasing de automóviles cuando éstos se utilizan predominantemente en dicho Estado.

18 El artículo 12, apartado 2, punto 2, letra c), de la UStG 1972, en su versión publicada en el BGBl. 410/1998, que regulaba las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en el territorio nacional para la empresa, disponía lo siguiente:

«No se considerarán efectuadas para la empresa las entregas de bienes o las prestaciones de servicios [...] relacionadas con la adquisición (fabricación), el alquiler o el uso de automóviles de turismo, vehículos de motor de uso mixto y motocicletas [...]»

— Situación jurídica posterior a la adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, es decir después del 1 de enero de 1995

19 A tenor del artículo 3a, apartado 12, de la UStG 1994, en la versión publicada en el BGBl. nº 21/1995, (en lo sucesivo, «UStG 1994»):

«En los demás supuestos la prestación de servicios se considerará realizada en el lugar en el que el empresario ejerza su actividad económica. Si dicha prestación de servicios se efectúa desde un establecimiento permanente, se considerará que éste es el lugar de realización de la misma.»

20 Consta en autos que, con arreglo a dicha disposición, la operación de leasing de un vehículo de turismo se considera realizada en el Estado miembro desde el cual el arrendador financiero del automóvil gestiona su empresa, aun cuando éste se utilice predominantemente en Austria.

21 Según el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994, no se considerarán efectuadas a la empresa las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones relacionadas, entre otras cosas, con el alquiler de automóviles de turismo, vehículos de uso mixto y motocicletas.

22 El artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994, que se incluyó en la UStG 1994 y que entró en vigor el 6 de enero de 1995, define los elementos constitutivos del autoconsumo y establece que está sujeto al IVA en Austria. Se considera que existe autoconsumo cuando el empresario efectúa gastos (costes) relacionados con servicios prestados en el extranjero que, si le hubieran sido

prestados en el interior del país, no habrían dado derecho a deducción alguna en virtud del artículo 12, apartado 2, punto 2, de la referida Ley. Sin embargo, ello sólo es aplicable cuando el empresario tiene derecho, en el extranjero, a la devolución del impuesto soportado allí.

23 Consta en autos que con el criterio fiscal establecido en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 se pretende que la exclusión de la deducción del IVA relativo al alquiler de determinados vehículos se aplique en Austria del mismo modo, desde el punto de vista económico, que hasta fines de 1994, es decir hasta la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea. Según los apartados 16 a 18 de la presente sentencia, el alquiler de vehículos dio lugar, con arreglo al régimen fiscal establecido en la UStG 1972, a operaciones sujetas en Austria al impuesto sobre el volumen de negocios y el sujeto pasivo no pudo deducir dicho impuesto. La adhesión de la República de Austria a la Unión Europea y la adaptación de su Derecho nacional a la Sexta Directiva modificó la referida situación jurídica. En consecuencia, se considera que las operaciones de leasing han sido realizadas en el Estado miembro en que el arrendador financiero del vehículo tiene su domicilio social. Ello supone que, a falta de una disposición como la del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994, dichas operaciones ya no pueden ser gravadas en Austria.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

24 Cookies World es una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en Austria que explota una empresa comercial. En virtud de un contrato de leasing alquiló a una empresa alemana un automóvil que utilizó en Austria para fines profesionales.

25 Mediante decisión de 15 de junio de 1999, el Finanzamt Schwaz liquidó a Cookies World el IVA correspondiente a 1997. Con tal motivo, incluyó el coste del arrendamiento de dicho automóvil en el volumen de negocios imponible, en aplicación del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994.

26 Cookies World presentó una reclamación contra dicha decisión en la que solicitó que se le liquidara el IVA sin incluir el coste del alquiler del vehículo de que se trata, es decir prescindiendo del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994. Considera que la cesión de uso de vehículos constituye una prestación de servicios que, a efectos del IVA, se considera realizada en el lugar en el que el empresario ejerce su actividad económica. Cuando se trata de un arrendamiento de vehículos en virtud de un contrato de leasing, la prestación se considera realizada, en principio, en el Estado en el que reside el arrendador financiero del vehículo, en este caso Alemania, y es allí donde la operación está sujeta a tributación. Sin embargo, el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 da lugar al nacimiento de un segundo hecho imponible para la misma operación. Según Cookies World, esta doble imposición no puede justificarse en virtud de la cláusula de «stand still» que establece el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. En efecto, dicha disposición se refiere únicamente a la exclusión del derecho a deducir el IVA y no a la creación de hechos imponibles. Además, sólo permite mantener las disposiciones nacionales existentes. Sin embargo, el hecho imponible a efectos del IVA previsto por el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 no fue introducido en el ordenamiento jurídico austriaco sino a partir del 6 de enero de 1995 y no reúne los requisitos establecidos por el Derecho comunitario.

27 Mediante resolución de 20 de julio de 2000, la Finanzlandesdirektion für Tirol desestimó la reclamación de Cookies World. Consideró que, en espera de una eventual modificación de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener las disposiciones nacionales que excluyen la deducción del IVA. Consideró que dicha autorización comprende también la tributación por autoconsumo, definida en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994. Añadió que, por razones de neutralidad en la competencia, dicha tributación pretende, esencialmente, anular los efectos de la devolución del IVA obtenida por el empresario en el extranjero.

28 Cookies World interpuso ante el Verwaltungsgerichtshof un recurso contra dicha resolución. Alega que el IVA correspondiente a 1997 se determinó con arreglo a una disposición nacional contraria al Derecho comunitario.

29 Por considerar que el litigio del que conoce requiere la interpretación de la Sexta Directiva, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con 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, y en particular con sus artículos 5 y 6, que un Estado miembro considere sujetos al IVA los gastos abonados por servicios prestados a un empresario en el extranjero mientras que, si hubiesen sido prestados al mismo empresario en el interior del país, no hubieran generado derecho a deducción del impuesto soportado?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

30 Los interesados que han presentado observaciones están de acuerdo en que el arrendamiento de un vehículo en virtud de un contrato de leasing constituye una prestación de servicios a efectos del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

31 Según Cookies World y la Comisión, el lugar en que se somete a gravamen dicha prestación debe definirse, con arreglo al artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, en función del domicilio social del arrendador financiero del vehículo que, en el presente asunto, se encuentra en Alemania.

32 El Gobierno austriaco reconoce que, conforme a la Sexta Directiva y al artículo 3a, apartado 12, de la UStG 1994, se considera que las prestaciones relacionadas con el alquiler de vehículos han sido efectuadas en el Estado miembro en que el arrendador financiero del vehículo tiene su domicilio social. Sin embargo, en virtud del artículo 3a, apartado 12, punto 2, de la UStG 1994, tales prestaciones no se consideran efectuadas a la empresa. Aduce que en cambio lo que se grava en Austria es el autoconsumo, tal como se define en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994. Dicho autoconsumo requiere un vínculo con el territorio austriaco. Ese vínculo existe habida cuenta de que los gastos en los que incurre el arrendatario financiero del vehículo reducen su patrimonio y de que, además, el servicio se disfruta en Austria. La aplicación del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), en relación con el artículo 12, apartado 2, punto 2, de la UStG 1994 da lugar a que la exclusión de la deducción del IVA se aplique, desde el punto de vista económico, del mismo modo que hasta fines de 1994, es decir hasta la adhesión de la República de Austria a la Unión Europea.

33 Cookies World y la Comisión consideran que las disposiciones de la Sexta Directiva no permiten justificar el criterio fiscal establecido en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994.

34 El Gobierno austriaco afirma, por el contrario, que se ajusta a la Sexta Directiva la circunstancia de que un Estado miembro someta al IVA los gastos efectuados en relación con prestaciones realizadas en el extranjero con arreglo a las condiciones establecidas en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994. Para determinar la base jurídica de este gravamen, es preciso considerar conjuntamente los artículos 5, apartado 7, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, así como su artículo 17, apartado 6. También debe tomarse en consideración el apartado 7 de esta última disposición.

35 El Gobierno austriaco recuerda que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva enumera las transacciones que se asimilan a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso. Alega que dicha disposición es aplicable con carácter general, es decir a la totalidad de los hechos imponibles constitutivos de autoconsumo, cuando en un Estado miembro pueda obtenerse la deducción total o parcial, en razón del lugar en el que se efectúa la prestación, pero el autoconsumo propio tenga lugar en otro Estado miembro.

36 En apoyo de su postura, el Gobierno austriaco invoca además el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que dispone que los Estados miembros están facultados para establecer excepciones a lo dispuesto en dicho apartado a condición de que ello no distorsione la competencia. Añade que el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 pretende eliminar tales distorsiones. A falta de los elementos constitutivos de autoconsumo en el sentido de dicha disposición, en el caso de que la transacción haya dado lugar —en un Estado miembro donde el alcance del concepto de empresa sea mayor— a la devolución del impuesto soportado, las prestaciones relacionadas con el alquiler de automóviles resultan más favorables que las prestaciones efectuadas en Austria.

37 Cookies World y la Comisión recuerdan que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva implica que la prestación haya sido utilizada con fines ajenos a la empresa. En su opinión, no es el caso en el presente asunto habida cuenta de que Cookies World empleó el vehículo para las necesidades de su empresa. La Comisión destaca además que el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 supone que el sujeto pasivo tiene derecho en el extranjero a la devolución del impuesto soportado. Este derecho sólo nace si la prestación correspondiente se emplea para las necesidades de la empresa. Por consiguiente, no puede considerarse que el vehículo haya sido afectado a la empresa con fines ajenos a ésta en el sentido de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva. La Comisión aduce, además, que el artículo 6, apartado 2, segundo párrafo, de la Sexta Directiva no faculta en modo alguno a los Estados miembros a introducir hechos imponibles que no estén previstos en la Sexta Directiva.

38 En lo que se refiere a la cláusula de «stand still» que establece el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, el Gobierno austriaco alega que se ha limitado a mantener en vigor la norma contemplada en el artículo 12, apartado 2, de la UStG 1972, que prevé la exclusión de la deducción del IVA en lo relativo al arrendamiento de determinados vehículos. Habida cuenta de que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva permite excluir, en los supuestos que contempla, el derecho a deducir el IVA, sin precisar de forma expresa las modalidades, los Estados miembros pueden determinarlas libremente. El Gobierno austriaco reconoce que el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 no fue introducido en la UStG 1994 hasta el 6 de enero de 1995. El período de tiempo transcurrido desde el 1 de enero de 1995 hasta el 6 de junio de 1995 atiende sin embargo a razones logísticas.

39 Cookies World y la Comisión alegan que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva sólo se refiere a la exclusión del derecho a deducir el IVA. La doble imposición de una misma operación económica no puede basarse en dicho apartado. Además, el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 no formaba parte del ordenamiento austriaco en el momento de la adhesión la República de Austria a la Unión Europea, a saber el 1 de enero de 1995, y sin embargo constituye un requisito previo para la aplicación de la cláusula de «stand still» que establece el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

40 El Gobierno austriaco afirma que el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 puede basarse además en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva. Aunque dicho apartado sólo puede invocarse indirectamente como fundamento de la disposición controvertida, pone sin embargo de manifiesto la finalidad de dicha Directiva, que es contrarrestar las distorsiones de la competencia, estableciendo regímenes especiales en materia de derecho a la deducción del IVA. En consecuencia, los regímenes especiales en dicho ámbito son legales, puesto que sirven para restablecer la igualdad de competencia. Si los regímenes especiales en el sentido del artículo 17, apartado 7, ultimo párrafo, de la Sexta Directiva se ajustan a la Directiva, debe considerarse que lo mismo sucede con una norma como la recogida en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994.

41 Cookies World y la Comisión consideran que la disposición controvertida no puede basarse en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva. Dicha disposición se aplica con la salvedad expresa de la consulta previa prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, que en el presente asunto no tuvo lugar. Además, el mencionado artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva sólo puede justificar exclusiones coyunturales y no medidas permanentes de exclusión del régimen de deducciones del IVA.

42 Por otra parte, Cookies World se pregunta si el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 pretende proteger las actividades austriacas de alquiler de vehículos y si viola las libertades fundamentales, en particular la libre prestación de servicios establecida en los artículos 49 CE y siguientes. El Gobierno austriaco se opone a esta alegación.

Respuesta del Tribunal de Justicia

43 Consta en autos que el litigio principal se refiere a una operación con aspectos transfronterizos. Una empresa con domicilio social en un Estado miembro, Austria, alquiló un vehículo a otra empresa establecida en otro Estado miembro, Alemania, para utilizar dicho vehículo principalmente en Austria.

44 Para responder a la cuestión prejudicial, es preciso examinar, con carácter preliminar, si la imposición inicial en Alemania del alquiler del vehículo en virtud de un contrato de leasing y la devolución ulterior del impuesto soportado son conformes a lo establecido en las Directivas Sexta y Octava.

45 A este respecto, debe señalarse que el arrendamiento de vehículos constituye una prestación de servicios a efectos del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuyo punto de conexión a efectos fiscales se determina con arreglo al artículo 9 de dicha Directiva.

46 Tal como indicó el Tribunal de Justicia, en particular, en su sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 14, el artículo 9 de la Sexta Directiva pretende efectuar un reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, determinando uniformemente el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios. En efecto, se considera que dicha disposición debe determinar de manera definitiva el Estado miembro exclusivamente competente para gravar una prestación de servicios.

47 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para el arrendamiento de cualquier tipo de medio de transporte, la conexión a efectos fiscales escogida por la Sexta Directiva queda fijada en principio, por razones de simplificación, en el lugar donde el arrendador del medio de transporte tenga establecida la sede de su actividad económica o un establecimiento estable y no en aquel donde se efectúe la utilización de la cosa arrendada (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 1989, Hamann, 51/88, Rec. p. 767, apartados 17 y 18).

48 Debe recordarse que el Tribunal de Justicia declaró que el concepto de "establecimiento permanente", que figura en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una empresa establecida en un Estado miembro que alquila o cede en leasing diversos automóviles a clientes establecidos en otro Estado miembro no dispone de un establecimiento permanente en el otro Estado miembro por el mero hecho de tal arrendamiento (véase la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383).

49 Pues bien, hay que señalar que, en el presente asunto, el lugar donde el arrendador financiero del vehículo tiene establecida la sede de su actividad

económica o un establecimiento estable es Alemania y que se considera que la prestación de servicios de arrendamiento del vehículo se efectuó en dicho Estado. En consecuencia, el IVA sobre el alquiler del vehículo debe abonarlo en Alemania el arrendador financiero del vehículo, que lo repercute en el precio del arrendamiento de éste.

50 Según la resolución de remisión, Cookies World utilizó fuera de Alemania, para las necesidades de su empresa, el vehículo arrendado. Con arreglo al artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en relación con los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva, Cookies World tenía derecho a la devolución del IVA que fue repercutido en Alemania en el precio del arrendamiento de dicho vehículo.

51 Por consiguiente, procede señalar que el gravamen impuesto por las autoridades alemanas sobre el arrendamiento del vehículo de que se trata y el ulterior reembolso a Cookies World del impuesto soportado, que fue repercutido en el precio del arrendamiento de dicho vehículo, cumplían lo establecido por las Directivas Sexta y Octava.

52 Debe examinarse además si la Sexta Directiva se opone a una disposición como la del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994, mediante la que un Estado miembro somete al IVA el coste de determinadas prestaciones efectuadas en otro Estado miembro por considerar que existe autoconsumo, siempre que un empresario incurre en gastos (costes) relacionados con servicios que le han sido prestados en el extranjero que, si le hubieran sido prestados en el interior del país, no habrían dado derecho a deducción. No obstante, esto sólo es aplicable si el empresario tiene derecho, en el extranjero, a la devolución del impuesto soportado allí.

53 El Gobierno austriaco aduce que la disposición controvertida se ajusta a la Sexta Directiva. En apoyo de su postura, invoca en particular los artículos 5,

apartado 7, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, así como su artículo 17, apartado 6. Alega además, de manera más indirecta, el apartado 7 de esta última disposición.

54 La alegación formulada por el Gobierno austriaco de que el gravamen establecido en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 es conforme con los artículos 5, apartado 7, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva no puede acogerse.

55 En lo referente al artículo 5, apartado 7, de la Sexta Directiva, basta señalar, como se indica en el apartado 45 de la presente sentencia, que el arrendamiento de vehículos constituye una prestación de servicios a efectos del artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva y no la entrega de un bien en el sentido del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva. En consecuencia, no procede examinar si el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 constituye una aplicación adecuada del artículo 5, apartado 7, de la Sexta Directiva relativo a los bienes.

56 En cuanto al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, es preciso recordar que a tenor de dicha disposición se asimila a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso el uso de un bien afectado a una empresa para fines ajenos a ésta, cuando dicho bien ha originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho precepto pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado (véase, en particular, la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8).

57 Con arreglo a la resolución de remisión, Cookies World utilizó en Austria con fines profesionales el vehículo objeto del arrendamiento financiero. Además, debe recordarse que el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994

supone que el arrendatario financiero tenía derecho en el extranjero a la devolución del impuesto que soportó allí. Sólo se origina debidamente tal derecho cuando la prestación se emplea para las necesidades de la empresa en el Estado en el que se abonó el IVA. En consecuencia, la utilización del vehículo que causó derecho a dicha devolución no puede considerarse, en ese mismo caso, afectada a la empresa con fines ajenos a ésta, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva.

58 En cuanto a la disposición del artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, ha de recordarse que faculta a los Estados miembros para establecer excepciones a lo dispuesto en dicho apartado a condición de que ello no distorsione la competencia.

59 Como señala el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, las excepciones a la armonización deben interpretarse de manera estricta. En efecto, cada vez que se recurre a regímenes excepcionales se produce una divergencia adicional entre los niveles de presión fiscal de los Estados miembros. Como alega acertadamente la Comisión en el punto 46 de sus observaciones, el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse, en principio, en el sentido de que los Estados miembros pueden abstenerse de asimilar determinadas prestaciones a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso. Por el contrario, dicha disposición no faculta en modo alguno a los Estados miembros a crear hechos imponibles que no se contemplen en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

60 Por último, hay que añadir que la liquidación del impuesto girada en Austria por el Finanzamt Schwaz se basaba en el precio del arrendamiento financiero del vehículo que alquiló Cookies World en Alemania, es decir, en la contraprestación por la cesión de uso de dicho vehículo en virtud de un contrato de leasing. Con arreglo al apartado 51 de la presente sentencia, la prestación consistente en el

alquiler del vehículo de que se trata ya fue sometida legalmente al IVA en Alemania. Pues bien, gravar una prestación de servicios efectuada en otro Estado miembro cuando ésta ya ha sido sometida legalmente al IVA en el Estado del prestador de servicios da lugar a una doble imposición que es contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. La circunstancia de que en Alemania el IVA debe abonarlo el arrendador financiero del vehículo mientras que, en Austria, dicha obligación incumbía a Cookies World no desvirtúa el hecho de que, en realidad, se trata de una misma operación económica, a saber la cesión de uso de un vehículo en virtud de un contrato de leasing, que fue gravada dos veces.

61 La alegación del Gobierno austriaco de que la justificación de un gravamen como el establecido en el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 resulta de la aplicación del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva debe desestimarse también.

62 Es preciso recordar que, en virtud del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, de su párrafo segundo, los Estados miembros pueden mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo (véase la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19).

63 Consta en autos que la finalidad del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 es que la exclusión de la deducción del IVA relativo al alquiler de determinados vehículos se aplique en Austria, desde el punto de vista económico, del mismo modo que hasta fines de 1994, es decir hasta la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea. Al parecer el Gobierno austriaco sólo ha alcanzado

de manera indirecta el objetivo de mantener la legislación existente en la materia. En efecto, ha introducido en el régimen tributario otro hecho imponible mediante una nueva disposición, lo cual no corresponde al supuesto contemplado en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

64 En cualquier caso, aun suponiendo que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva sea aplicable, en principio, a las circunstancias del litigio principal, debe señalarse que no concurren los requisitos procedimentales exigidos en dicha disposición para mantener un régimen nacional de deducción del IVA.

65 En efecto, ha de recordarse que la Sexta Directiva entró en vigor en lo referente a la República de Austria en el momento de su adhesión a la Unión Europea, es decir el 1 de enero de 1995. Por consiguiente, ésta es la fecha pertinente a efectos de la aplicación del artículo 17, apartado 6, segundo párrafo, de la Sexta Directiva en lo que atañe a dicho Estado miembro.

66 Según la resolución de remisión, el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994 no entró en vigor hasta el 6 de enero de 1995. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C-40/00, Rec. p. I-4539, apartado 17), una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva.

67 En cuanto al artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva que invoca el Gobierno austriaco de manera indirecta, sin que sea necesario pronunciarse sobre si las medidas nacionales controvertidas en el litigio principal son de carácter temporal y están destinadas a remediar una situación coyuntural, consta en autos que las autoridades austriacas no consultaron al comité del IVA antes de adoptar el artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la UStG 1994. En consecuencia, el Gobierno austriaco no puede invocar el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva en detrimento de los sujetos pasivos (véase por analogía, en lo que se refiere al artículo 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 34).

68 Habida cuenta de lo antes expuesto, debe responderse a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que la Sexta Directiva se opone a una disposición de un Estado miembro que considere sujetos al IVA los gastos correspondientes a servicios prestados en los demás Estados miembros por un destinatario del primer Estado mientras que, si dichos servicios hubiesen sido prestados al mismo destinatario en el interior del país, no hubiesen generado derecho a deducción del impuesto soportado.

Costas

69 Los gastos efectuados por el Gobierno austriaco y por la Comisión, 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 Primera),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 29 de marzo de 2001, declara:

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, se opone a una disposición nacional que considere sujetos al IVA los gastos correspondientes a servicios prestados en los demás Estados miembros por un destinatario del primer Estado mientras que, si dichos servicios hubiesen sido prestados al mismo destinatario en el interior del país, no hubiesen generado derecho a deducción del impuesto soportado.

Wathelet Jann Rosas

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de septiembre de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Primera

M. Wathelet