

Sentencia del Tribunal de Justicia de La Unión Europea (Sala Tercera) de 22 de diciembre de 2010

Asunto: C-103/09

Partes: *Weald Leasing Ltd y The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Concepto de práctica abusiva – Operaciones de arrendamiento financiero realizadas por un grupo de empresas con la finalidad de escalonar el pago del IVA no deducible»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El caso comentado contribuye a precisar los contornos del concepto de abuso aplicable en el ámbito del Derecho de la Unión Europea y, en concreto, en el IVA, al someterse a la consideración del Tribunal la adecuación a Derecho de la estructura empleada por el Grupo Churchill, dedicado fundamentalmente a la prestación de servicios de seguro exentos de IVA, con la finalidad de diferir el pago del impuesto.

Dada la naturaleza de la actividad realizada, las entidades Churchill Management Ltd (en adelante, CML) y Churchill Accident Repair Center (en adelante, CARC) podían recuperar aproximadamente el 1% del IVA soportado. Con el fin de evitar el coste fiscal inmediato que, para el Grupo Churchill, implicaba la adquisición de nuevos activos o equipos, tales compras se canalizaban a través de la mercantil Weald Leasing Ltd, también perteneciente al grupo. Posteriormente, los bienes adquiridos por esta entidad se cedían en arrendamiento financiero a Suas Ltd, participada íntegramente por el asesor fiscal del grupo y su esposa, consistiendo su única actividad empresarial en subarrendar a CML y CARC los bienes que le eran arrendados por Weald Leasing.

Mediante esta estructura, el Grupo Churchill fraccionaba y retrasaba el impacto económico del impuesto, toda vez que CML y CARC no soportaban instantáneamente el IVA no deducible correspondiente a las referidas adquisiciones, sino el derivado de los pagos correspondientes al alquiler de los activos, repartidos a lo largo de la duración de los contratos de arrendamiento financiero.

La Administración tributaria británica denegó la solicitud de Weald Leasing de deducir el IVA soportado por los activos arrendados entre octubre de 2000 y octubre de 2004, basándose en que las operaciones controvertidas no eran actividades económicas y tenían carácter abusivo. La liquidación administrativa fue recurrida por el sujeto pasivo ante el *VAT and Duties Tribunal* que, mediante Resolución de 7 de febrero de 2007, otorgó parcialmente la razón al obligado tributario al considerar que, si bien el objetivo esencial de las operaciones realizadas era obtener una ventaja fiscal, consistente en diferir la carga del IVA soportado por Churchill Group mediante la celebración de contratos de arrendamiento financiero, ésta no era contraria a la finalidad de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva. A juicio del Tribunal, el abuso podría resultar no de los contratos de arrendamiento financiero en sí mismos, sino de la cuantía de los alquileres estipulada en tales contratos y de la configuración comercial encaminada a conseguir la inaplicación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA.

La Resolución del VAT and Duties Tribunal fue recurrida ante la High Court of Justice (England & Wales), que desestimó nuevamente los argumentos de la Administración mediante su sentencia de 16 de enero de 2008. Los Commissioners impugnaron nuevamente dicho Fallo ante la Court of Appeal (England & Wales), que decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones sobre la interpretación de la Sexta Directiva:

1. En circunstancias como las existentes en el presente litigio, en que un operador exento en gran medida adopta una estructura de arrendamiento financiero de activos en la que participa un tercero interpuesto en lugar de comprar los activos directamente, ¿da lugar la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva en el sentido del apartado 74 de la sentencia?
2. Habida cuenta de que la Sexta Directiva prevé el arrendamiento financiero de activos por operadores exentos o parcialmente exentos, de la referencia del Tribunal de Justicia a “transacciones comerciales normales” en los apartados 69 y 80 de la sentencia Halifax, así como en el apartado 27 de la sentencia Ampliscientifica, y de la falta de tal referencia en la sentencia Part Service ¿constituye una práctica abusiva el hecho de que un operador exento o parcialmente exento celebre dichos contratos, aunque en el marco de sus transacciones comerciales normales no realice operaciones de arrendamiento financiero?
3. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:
 - a. ¿Qué importancia tiene la expresión “transacciones comerciales normales” en el contexto de los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax? ¿Reviste importancia en relación con el apartado 74, con el apartado 75 o con ambos?
 - b. ¿Constituye la referencia a “transacciones comerciales normales” una referencia a:
 - transacciones que realiza habitualmente el contribuyente de que se trata;
 - transacciones que dos o más partes realizan en igualdad de condiciones;
 - transacciones que son comercialmente viables;
 - transacciones que originan cargas y riesgos comerciales habitualmente inherentes a los beneficios comerciales conexos;
 - transacciones que no son ficticias en la medida en que tienen un objeto comercial;
 - cualquier otro tipo o categoría de transacciones?
4. Si la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta se declara constitutiva de una práctica abusiva, ¿cuál es la redefinición adecuada? En particular, ¿debe el órgano jurisdiccional nacional o la autoridad recaudadora de impuestos:
 - a. no tener en cuenta la existencia del tercero interpuesto y ordenar que se abone el IVA sobre el valor normal de mercado de los alquileres;
 - b. redefinir la estructura de arrendamiento financiero como una compra directa, o
 - c. redefinir las operaciones de cualquier otro modo que el órgano jurisdiccional o la autoridad recaudadora de impuestos considere adecuado para restablecer la situación que se habría producido si no se hubieran celebrado las operaciones constitutivas de la práctica abusiva?.

2. Comentario

En relación con las dos primeras cuestiones planteadas, que son analizadas por el Tribunal de forma conjunta, se reitera la jurisprudencia sentada previamente en el caso Halifax⁶, al señalarse que el principio de prohibición de prácticas abusivas resulta plenamente aplicable en el ámbito del IVA. No obstante, lo anterior no es incompatible con que el sujeto pasivo opte entre realizar operaciones exentas u operaciones gravadas basándose, a estos efectos, «(...) en consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal» (P. 27).

De lo anterior se desprende que, pese a que se llegase a la conclusión de que la estructura empleada por el Grupo Churchill responde fundamentalmente a fines fiscales, únicamente existirá una práctica abusiva contraria a la Sexta Directiva cuando la ventaja tributaria obtenida contravenga la misma. Dicho en otros términos, «(...) no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente (...) en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero» (P. 31).

Como cabe observar, el Tribunal admite la posibilidad de que los sujetos pasivos que realicen operaciones interiores exentas obtengan una ventaja impositiva mediante la creación de una filial del grupo dedicada al arrendamiento financiero, pues cabría obtener el mismo o similar efecto solicitando los servicios a un tercero no vinculado. Es precisamente en este último ámbito donde surgen los reparos del Tribunal, al señalar que corresponde al órgano jurisdiccional nacional delimitar «(...) si los términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal son contrarios a las disposiciones de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adopte el Derecho interno a esta Directiva. Así sucedería concretamente si se fijara el importe de los alquileres de modo que fuese anormalmente bajo y no correspondiese a realidad económica alguna» (P. 39).

Por tanto, si bien la concertación de contratos de arrendamiento financiero con entidades del grupo que tienen limitado el derecho a deducir el IVA no plantea problemas desde la óptica del Derecho de la Unión Europea (ni siquiera cuando el leasing no se encuentra entre las actividades ordinarias o habituales del grupo), la fijación de precios inferiores a los de mercado constituirá una práctica abusiva que únicamente permitiría a la Administración revisar al alza la base imponible del impuesto.

Desde la perspectiva interna, no cabe duda que el pronunciamiento que nos ocupa presenta gran relevancia. En primer lugar, porque el Tribunal Económico-Administrativo Central ha venido manteniendo una posición radicalmente distinta a la expresada en la sentencia comentada, llegando a calificarse como un supuesto de simulación la constitución de entidades arrendadoras en supuestos análogos a los enjuiciados por el Tribunal de Luxemburgo (RTEAC de 24 de junio 2009, vocalía 4ª, R.G. 1931/2007).

En segundo lugar, porque en el fallo se recuerda que, en el instante en el que tuvieron lugar los hechos

6 STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255-02.

expuestos, el Reino Unido contaba con la autorización prevista por el artículo 27 de la Sexta Directiva, circunstancia que permitía a las autoridades británicas reaccionar frente a determinados esquemas abusivos mediante la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Sin embargo, en nuestro país, el artículo 79.Cinco de la Ley del IVA ha venido aplicándose durante mucho tiempo sin contar con la referida autorización. Como es sabido, el Consejo Europeo otorgó la autorización al Estado español mediante la Decisión 2006/387/CE, de 15 de mayo (DOUE L. 150, de 3 de junio de 2006), que, posteriormente, fue derogada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006.

De lo anterior se desprende que, con anterioridad a la obtención de la citada autorización, la determinación de la base imponible del impuesto debía realizarse conforme a las reglas generales previstas en la Sexta Directiva, sin posibilidad de tomar como referencia a estos efectos conceptos como el valor de mercado los bienes o su coste originario de adquisición. No es esta sin embargo la posición de nuestros tribunales, que no solo han considerado perfectamente aplicable el artículo 79.Cinco a las operaciones realizadas con anterioridad al 3 de junio de 2006, sino que vienen negando sistemáticamente al recurrente, fundándose en la doctrina del acto claro, una más que justificada solicitud de cuestión prejudicial (entre otras, sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de enero de 2011, rec. 413/2009).

La respuesta del Tribunal da lugar a que no tenga que darse contestación a la tercera cuestión prejudicial.

Por lo que se refiere a la cuarta cuestión, en el supuesto de que se llegase a la conclusión de que la intervención de Suas (participada íntegramente por el asesor fiscal del grupo y su esposa), o los términos de la relación contractual constituyen prácticas abusivas o simuladas, cabe ignorar a efectos fiscales la existencia de esa sociedad y los términos contractuales que se alejen de las condiciones de mercado, pero sin que la recalificación de la operación que realice el órgano jurisdiccional nacional «(...) vaya más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude».

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. La ventaja fiscal resultante del hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos como aquellas de las que se trata en el asunto principal en lugar de adquirir esos activos directamente no constituye una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, y de la normativa nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, siempre que los términos contractuales de tales operaciones –en particular, los relativos a la fijación del importe de los alquileres– se correspondan con las condiciones normales de mercado y que la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta no obstaculice la aplicación de las citadas disposiciones, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, es irrelevante el hecho de que tal empresa no realice operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales.

2. Si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad.

