

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

asunto: C-277/09

Partes: *RBS Deutschland Holdings GmbH y The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Derecho a deducción – Compra de vehículos y utilización para operaciones de leasing – Divergencias entre los regímenes fiscales de dos Estados miembros – Prohibición de prácticas abusivas»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

RBS Deutschland Holdings GmbH (en adelante, RBSD) es una sociedad establecida en Alemania cuya actividad mercantil consiste en prestar servicios bancarios y de leasing. El 31 de marzo de 2000 RBSD se integró en un grupo dependiente de la sociedad Royal Bank of Scotland. La entidad alemana carecía de establecimiento en el Reino Unido, aunque estaba inscrita en el censo del IVA británico como sujeto pasivo no establecido.

El 28 de marzo de 2001 RBSD suscribió una serie de contratos con el grupo británico Vinci Plc (en adelante, Vinci), con sede en el Reino Unido. En primer lugar, RBSD adquirió automóviles de turismo en el Reino Unido a Vinci Fleet Services (en lo sucesivo, VFS), registrada en el Reino Unido, que había adquirido los vehículos a motor en concesionarios establecidos en dicho país. En segundo lugar, RBSD y VFS suscribieron un contrato de opción de venta (*put*) respecto de dichos vehículos. En virtud de los términos del citado contrato, VFS concedía a RBSD una opción de recompra de los vehículos a partir de una fecha determinada.

En tercer lugar, RBSD suscribió con Vinci un contrato de arrendamiento por un plazo de dos años prorrogable, denominado *master lease agreement*, en virtud del cual RBSD actuaría como arrendador y Vinci como arrendatario de vehículos a motor. Al expirar el arrendamiento, Vinci estaba obligada a pagar a RBSD el valor residual de dichos vehículos. No obstante, en caso de que RBSD, tal como lo habían previsto las partes, vendiera los vehículos a un tercero, Vinci tendría o bien derecho a una devolución o bien una obligación de pago de la diferencia entre el precio de los vehículos y su valor residual, en función de las circunstancias.

Entre el 28 de marzo de 2001 y el 29 de agosto de 2002, RBSD cobró a Vinci alquileres por importe de 335.977,49 libras esterlinas y no repercutió IVA sobre dichas transacciones. El 29 de agosto de 2002, RBSD traspasó los contratos a una filial alemana del grupo Royal Bank of Scotland, la sociedad Lombard Leasing GmbH (en lo sucesivo, LL). Esta última entidad cobró entonces a Vinci alquileres por valor de 1.682.876,04 libras esterlinas y no cobró IVA sobre los mismos, durante el período comprendido entre el 29 de agosto de 2002 y el 27 de junio de 2004.

Los pagos de los alquileres, recibidos primero por RBSD y, después, por LL, no estaban sujetos al IVA en el Reino Unido, ya que, con arreglo al Derecho de ese país, las operaciones efectuadas en el marco de

los contratos de leasing se consideraban prestaciones de servicios y, por consiguiente, las autoridades tributarias británicas las tuvieron por realizadas en Alemania, es decir, en el lugar en que el proveedor tenía establecido su domicilio. Dichos pagos tampoco estaban sujetos al IVA en Alemania, ya que, en virtud del Derecho alemán, las operaciones en cuestión eran consideradas entregas de bienes y se tenían por realizadas en el Reino Unido, es decir, en el lugar de la entrega.

Sin embargo, RBSD solicitó a las autoridades tributarias británicas la deducción íntegra del IVA soportado por importe de 314.056,24 libras esterlinas que VFS había cobrado cuando RBSD adquirió los vehículos a la citada sociedad. Los Commissioners denegaron a RBSD la deducción del IVA que ésta había solicitado y le exigieron la devolución del impuesto soportado que se había abonado a VFS, fundamentando su decisión en que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva no permitía la deducción del IVA soportado satisfecho por la adquisición de bienes posteriormente empleados en transacciones no sujetas al IVA. Además, en opinión de los Commissioners, se habría producido una práctica abusiva, ya que RBSD se había acogido a la disposición legal básicamente con el fin de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva, y las condiciones del leasing se habrían establecido con el propósito de aprovecharse de las diferencias en la transposición de la Sexta Directiva en el Reino Unido y en Alemania.

RBSD recurrió la decisión de los Commissioners ante el *VAT and Duties Tribunal*, en Edimburgo. En su sentencia de 24 de julio de 2007, este último consideró que el principio de neutralidad fiscal no exige que se condicione en todo caso la deducción del IVA por el hecho de se realice una operación sujeta al impuesto. Por otro lado, no se apreció la existencia de una práctica abusiva. Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra esta sentencia ante la Court of Session (Scotland), que planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 3, letra a), de la [Directiva] (...) en el sentido de que faculta a las autoridades fiscales del Reino Unido a no permitir que una subsidiaria alemana deduzca el IVA que haya pagado en el Reino Unido por la compra de los vehículos?
2. Para responder a la primera cuestión, ¿es necesario que el órgano jurisdiccional nacional amplíe su análisis para tomar en consideración la posible aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas?
3. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿la deducción del impuesto soportado sobre la compra de los vehículos sería contraria a la finalidad de las disposiciones pertinentes de la [Directiva] y cumpliría así el primer requisito para que exista una práctica abusiva, tal como se describe en el apartado 74 de la sentencia dictada el 21 de febrero de 2006 en el asunto Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), teniendo en cuenta, entre otros principios, el de neutralidad de la carga fiscal?
4. Nuevamente, en caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿debe considerar el tribunal que la finalidad esencial de las operaciones es obtener una ventaja fiscal, de forma que se cumpla el segundo requisito para que exista una práctica abusiva, tal como se describe en el apartado 75 de la sentencia Halifax y otros, antes citada, en circunstancias en las que en una operación mercantil entre partes que operan en condiciones de igualdad, la elección de la sociedad filial alemana para arrendar los vehículos

a un cliente del Reino Unido y las condiciones de los arrendamientos se llevan a cabo con el fin de obtener la ventaja fiscal de no tener que pagar el impuesto devengado sobre los pagos de la renta?».

2. Comentario

La primera cuestión que se plantea al Tribunal es si cabe denegar la deducción del IVA soportado por una entidad no establecida cuando se produce un supuesto de no sujeción bilateral de una prestación de servicios en virtud de las imperfecciones que todavía subsisten en la armonización de la base imponible del IVA. En este sentido, el Tribunal declara que, si bien admitir «(...) que un sujeto pasivo puede tener derecho a la deducción del IVA soportado sin que haya abonado impuesto devengado alguno puede parecer en cierto modo incoherente, sin embargo, ello no puede justificar que se dejen de aplicar las disposiciones de la Directiva relativas al derecho a la deducción (...)» (P. 44).

Mediante este pronunciamiento, el Tribunal de Luxemburgo matiza su jurisprudencia previa, en la que se señalaba que la deducción del IVA se vinculaba necesariamente a la recaudación del IVA devengado. Sin embargo, el presente caso se afirma que, si la no sujeción es fruto de las diferencias legislativas de los Estados miembros, el hecho de que un Estado, a raíz de la calificación que ha otorgado a una operación gravada, no haya recaudado IVA alguno por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en otro Estado miembro. De este modo, cabe concluir que la ausencia de imposición que obedezca a divergencias en la calificación de las operaciones realizadas no puede comprometer el sistema de deducción inherente al impuesto.

Ahora bien, cabe plantearse si la respuesta debe ser la misma cuando el efecto de la no sujeción al impuesto de las operaciones de *leasing* en los dos Estados en las que se encuentran establecidas las entidades contratantes ha sido deliberadamente buscada por el sujeto pasivo. El Tribunal rechaza la existencia de una actuación fraudulenta habida cuenta de que las partes que intervinieron en la operación no estaban vinculadas y se realizaron en el marco de transacciones comerciales perfectamente normales. A estos efectos, influye decisivamente que los servicios se prestaron de forma efectiva por las entidades arrendadoras y se realizaron en el marco de una actividad económica real.

Como puede apreciarse, en este supuesto el Tribunal hace suyo un concepto de abuso muy próximo al de simulación, sin que quepa considerar que la creación de entidades en otros Estados con fines de optimización fiscal, cuando éstas cuentan con un sustrato real y realizan efectivamente los servicios descritos, constituye una actuación fraudulenta que permita restringir el derecho a la deducción del IVA soportado. De donde se colige que la cláusula general antiabuso prevista en el artículo 15 de la Ley General Tributaria deberá ser aplicada por la Administración con extremas cautelas en la esfera comunitaria, y en concreto en el IVA, donde rige un concepto autónomo de abuso cuyos perfiles se van concretando paulatinamente por vía jurisprudencial.

3. Fallo

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

1. En circunstancias como las del litigio principal, el artículo 17, apartado 3, letra a), 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 Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado miembro, cuando dichos bienes se utilizan para las necesidades de operaciones de leasing efectuadas en otro Estado miembro basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del impuesto sobre el valor añadido en el segundo Estado miembro.

2. El principio de prohibición de prácticas abusivas no se opone al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido reconocido en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388, en circunstancias como las del litigio principal, en las que una empresa establecida en un Estado miembro decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado miembro, operaciones de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado miembro, con el fin de evitar que tenga que abonarse el impuesto sobre el valor añadido por los pagos que remuneran dichas operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado miembro, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo Estado miembro y, en ese segundo Estado miembro, de entregas de bienes realizadas en el primer Estado miembro.

