

## **SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006.**

■ **Asunto:** C-223/03

■ **Partes:** University of Huddersfield Higher Education Corporation y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1 – Actividad económica – Entregas de bienes – Prestaciones de servicios – Operaciones realizadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal

### **I. Comentario**

En esta Sentencia el Tribunal examina si las operaciones realizadas por la University of Huddersfield constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando se llevan a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

El Tribunal responde al órgano que planteo la cuestión prejudicial de forma casi idéntica que en el caso C-255/02, Halifax, comentado más arriba, o como en los casos C\_354/03, C\_355/03 y C\_484/03, Optigen y otros, señalando que las operaciones realizadas por la Universidad constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

Lo anterior no supone ninguna novedad, reiteramos, con la doctrina anterior del Tribunal sin embargo supone una novedad la afirmación realizadas por el Tribunal, aplicando la doctrina del caso Halifax, juzgado el mismo día que la que ahora nos ocupa, indicando que la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

Curiosamente el Tribunal no indica al órgano que planteó la cuestión prejudicial como se debe interpretar esa afirmación en el marco del caso de referencia, lo que se puede derivar de que el órgano remitente no ha planteado ninguna cuestión acerca del particular:

De todas formas esta negativa del Tribunal a permitir la deducibilidad del IVA soportado por la Universidad choca, en cierta medida, con lo señalado por el propio Tribunal en su Sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma, C-23/98, donde el Señor Heerma mediante una operación con una intención principalmente fiscal constituyo una sociedad civil para arrendarle un inmueble de su titularidad, generándose un IVA deducible. Si en dicho caso el Tribunal permitió, al admitir la independencia entre el Sr. Rema y su sociedad civil, que en una operación con una intención principalmente fiscal el IVA generado en dicha operación sea deducible.

## **2. Antecedentes**

La University of Huddersfield Higher Education Corporation, la Universidad, presta esencialmente servicios educativos, que están exentos de IVA. Sin embargo, dado que igualmente realiza algunas entregas o prestaciones gravadas, puede recuperar, con arreglo a su Derecho nacional, el IVA soportado al tipo de su sujeción parcial, que en 1996 era del 14,56 % y que se ha reducido desde entonces al 6,04 %.

El órgano jurisdiccional remitente señala que, en 1995, la Universidad decidió restaurar dos fábricas en ruinas sobre las cuales había adquirido un derecho de arrendamiento («leasehold»). Estas dos fábricas se conocen con los nombres de «West Mill» y «East Mill» y se encuentran en Canalside, Huddersfield. Como en circunstancias normales el IVA soportado por los gastos de rehabilitación sería en gran medida irrecuperable, la Universidad buscó una manera de reducir su carga fiscal o diferir el momento en que se devengaría el impuesto.

La Universidad rehabilitó en primer lugar West Mill y pagó los trabajos correspondientes. Mediante escritura de 27 de noviembre de 1995 se constituyó un trust discrecional (en lo sucesivo, «Trust»). En la escritura pública se reservaba a la Universidad la facultad de nombrar y de revocar a los «trustees». Los «trustees» nombrados eran tres antiguos emplea-

dos de la Universidad y los beneficiarios eran la Universidad, cualquier estudiante matriculado en algún momento dado y toda obra filantrópica. En esa misma fecha, la Universidad firmó con los «trustees» un contrato de garantía («Deed of Indemnity») en el que les exoneraba de cualquier responsabilidad presente y futura que se derivara de las distintas operaciones.

El órgano jurisdiccional remitente observa que la constitución del Trust tenía como única finalidad permitir la ejecución del plan de reducción de la carga fiscal propuesto para West Mill, con el que se pretendía que la Universidad recuperara el IVA soportado por los gastos de rehabilitación.

Por lo que se refiere a East Mill, el edificio directamente afectado en el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que, de conformidad con el plan propuesto por sus asesores fiscales, la Universidad optó el 21 de noviembre de 1996 por la tributación del arrendamiento del East Mill y que el 22 de noviembre de 1996 dio este inmueble en arrendamiento imponible al Trust para un período de 20 años. El contrato de arrendamiento contenía una cláusula que permitía a la Universidad resolverlo una vez transcurridos seis, diez o quince años. La renta anual inicial se fijó en la cantidad simbólica de 12,50 GBP. A su vez, el Trust, que también había optado por la entrega sujeta al IVA, acordó ese mismo día con la Universidad un subarriendo imponible para un período de 20 años menos 3 días, por una renta anual inicial simbólica de 13 GBP.

De la resolución de remisión se desprende igualmente que, el 22 de noviembre de 1996, University of Huddersfield Properties Ltd (en lo sucesivo, «Properties»), filial al cien por cien de la Universidad pero que no pertenecía al mismo grupo a efectos del IVA, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, facturó a la Universidad 3.500.000 GBP, más 612.500 GBP en concepto de IVA, por los futuros servicios de construcción en East Mill. El 25 de noviembre de 1996, Properties celebró con la Universidad un contrato para la rehabilitación de East Mill. La Universidad pagó la factura de Properties en fecha indeterminada. El órgano jurisdiccional remitente señala que no se aportó ninguna prueba de que Properties tuviera la intención de beneficiarse de la prestación de servicios de construcción a la Universidad y concluyó que ésta no deseaba que Properties obtuviera tal beneficio.

Properties subcontrató al precio de mercado a algunas empresas a fin de que prestaran a la Universidad los servicios de construcción necesarios para la renovación de East Mill.

En su declaración de IVA correspondiente a enero de 1997, la Universidad, que en términos netos adeudaba más de 90.000 GBP de IVA, reclamó una devolución en su favor de 515.000 GBP, cantidad que los Commissioners, previa verificación, le abonaron sin reservas, permitiéndole recuperar el IVA facturado por Properties.

El 7 de septiembre de 1998, los contratistas terminaron las obras en East Mill y en esta misma fecha la Universidad empezó a ocupar el edificio. A continuación, las rentas anuales que debían pagarse por el arrendamiento y subarriendo fueron incrementadas hasta 400.000 GBP y 415.000 GBP, respectivamente.

El uso de un Trust en relación con East Mill y su arrendamiento por la Universidad al Trust tenía como único objetivo el de facilitar el plan de reducción de la carga fiscal. Además, indica que la única finalidad del subarriendo de East Mill por el Trust a la Universidad era facilitar la ejecución de este plan. Por último, señala que la Universidad tenía la intención de obtener un ahorro absoluto de IVA mediante la desarticulación después de dos o tres años, o en el sexto, décimo o décimo quinto aniversario del contrato de arrendamiento, del montaje de IVA creado para East Mill (poniendo así también fin al pago del IVA sobre las rentas).

Mediante escrito de 26 de enero de 2000, los Commissioners reclamaron a la Universidad, respecto al período de enero de 1997, un importe de 612.500 GBP en concepto de IVA por los servicios de construcción que Properties había prestado para East Mill. El escrito explicaba que se había imputado este impuesto incorrectamente a entregas o prestaciones imponibles y que se había infravalorado la cantidad de IVA declarada.

Los Commissioners calificaban los contratos de arrendamiento firmados con el Trust de «pasos intermedios» que podían no tenerse en cuenta para determinar la validez de las solicitudes de recuperación del IVA soportado que la Universidad había presentado. Al actuar de esta manera, los Commissioners llegaron a la conclusión de que la Universidad había tratado incorrectamente el IVA que había soportado y que Properties le había facturado, dado que lo había imputado a entregas o prestaciones imponibles y lo había recuperado íntegramente.

La Universidad interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal contra la rectificación del IVA que los Commissioners le había notificado en su escrito de 26 de enero de 2000.

Según la resolución de remisión, los Commissioners alegan que una operación realizada exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA no constituye una «entrega o prestación». Del mismo modo, entienden que no se trata de una medida que se haya adoptado en el marco de una «actividad económica» o para la realización de ésta.

Con carácter subsidiario, los Commissioners sostienen que, de conformidad con el principio general de Derecho que pretende impedir el abuso de Derecho, no debe tenerse en cuenta una operación de ese tipo y procede aplicar los términos de la Sexta Directiva a la naturaleza auténtica de la operación controvertida.

La Universidad alega, entre otras cosas, que, en contra de lo que afirman los Commissioners, no se realizaron las operaciones de que se trata «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA». Si bien es cierto que los hechos, según fueron interpretados por la Universidad, dieron lugar a una elevada devolución, «disponible» inmediatamente, del IVA soportado, no lo es menos que esos mismos hechos también ocasionaron unos pagos sustanciales de IVA durante determinado período de tiempo. Además, la Universidad considera que, aun cuando hubiera realizado una operación «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA», ello significaría sim-

plemente que esta operación estaría sujeta a las normas de lucha contra la evasión fiscal que el Estado miembro hubiera adoptado en virtud de alguna autorización prevista en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, el Reino Unido no había adoptado ninguna norma de este tipo.

En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, planteo una cuestión prejudicial ante el Tribunal.

### 3. Cuestiones planteadas

Cuando:

- i. una universidad renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas a un determinado inmueble que posee y cuando arrienda este inmueble a un trust creado y controlado por ella,
  - ii. el trust renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas al inmueble en cuestión y da este inmueble en subarriendo a la universidad,
  - iii. la universidad celebra y ejecuta los contratos de arrendamiento y subarriendo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal y cuando tales operaciones carecen de cualquier finalidad económica autónoma,
  - iv. los contratos de arrendamiento y subarriendo equivalen, como pretendían la universidad y el trust, a un sistema de aplazamiento (es decir, un sistema para diferir el pago del IVA), con la particularidad intrínseca de que permite un ahorro absoluto del IVA en una fecha posterior;
- a) ¿constituyen el arrendamiento y el subarriendo prestaciones imponibles a efectos de la Sexta Directiva del IVA?
  - b) ¿Pueden calificarse de “actividades económicas” en el sentido del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva del IVA?»

### 4. Fallo

**El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:**

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10

de abril de 1995, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

## **5. Fundamentos de la Sentencia**

El Tribunal señala que los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. Por lo tanto se desprende que operaciones como las que se derivan en el caso de autos constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

Efectivamente, estos criterios no se cumplen en caso de fraude fiscal, por ejemplo por la emisión de declaraciones falsas o facturas irregulares. Sin embargo, la cuestión de si la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de relevancia para determinar si es una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica.

Por lo tanto constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, las operaciones –como las realizadas por a Universidad- cuando se cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

El Tribunal determina que la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

De lo anterior el Tribunal concluye que constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

... ○ ...