

## Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 18 de Julio de 2013

### Asuntos: C-26/12

**Partes:** *Fiscale eenheid PPG Holdings BC es te Hoogezand/Inspecteur van de Belastingdienst*

### Síntesis:

**Sexta Directiva IVA 77/388/CEE--Artículos 17 y 13-- Exenciones—Deducción del impuesto soportado y Correlación con actividades sujetas (excepción gastos generales)—Derecho de los Operadores Económicos a la elección de formas jurídicas teniendo en cuenta la reducción cargas fiscales--Fondos de pensiones—Concepto de “gestión de fondos comunes de inversión”.**

### 1. Antecedentes

El pronunciamiento del TJUE da respuesta a una petición de decisión prejudicial referida a la interpretación de los artículos 13, parte B, letra d), número 6, y 17, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, reguladora de la “Sexta Directiva” en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA).

La referida petición se presentó en el marco de un litigio entre una sociedad residente de Países Bajos (fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, en lo sucesivo, «PPG») y la administración tributaria de tal Estado miembro (Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen, en lo sucesivo, «Inspecteur») por una liquidación complementaria relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002.

La sociedad PPG, de conformidad con una obligación legal, integró en favor de sus empleados, planes de pensiones en la Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (en lo sucesivo, «fondo de pensiones»). Según la normativa neerlandesa, dichos fondos de pensiones son autónomos respecto de PPG desde un punto de vista jurídico y fiscal. El grupo PPG Industries, y no los trabajadores, pagaba íntegramente las aportaciones a los planes de pensiones. Como confirmaron PPG y el Gobierno neerlandés en la vista ante el TJUE, la legislación de los Países Bajos en vigor en el momento de los hechos dejaba a los trabajadores la elección de crear ellos mismos tal fondo o de confiar el cumplimiento de sus obligaciones a una compañía aseguradora a la que pagarían sus cotizaciones y que sería responsable del pago de las pensiones al personal jubilado. Sin embargo, no les asistía la opción de retener internamente la provisión de las pensiones. En este contexto, una filial de PPG, PPG Industries Fiber Glass BV celebró con varios prestadores de servicios establecidos en los Países Bajos contratos relativos a la gestión de las pensiones y del capital del fondo de pensiones. Los costes que implicaban estos servicios se sufragaron por dicha filial y no se repercutieron al fondo de pensiones. PPG dedujo las cantidades de IVA correspondientes a dichos costes sufragados durante los ejercicios 2001 y 2002, a saber, 139.304,23 euros, en concepto de impuesto soportado.

Con posterioridad, la administración tributaria neerlandesa practicó a PPG una liquidación complementaria del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002. Después de que la liquidación complementaria fuese objeto de reclamación, el Inspecteur fiscal que conocía de la misma

la confirmó. El tribunal nacional (Rechtbank Leeuwarden) ante el que se presentó la reclamación la desestimó, y PPG interpuso un segundo recurso contra este auto ante el tribunal de apelación (Gerechtshof te Leeuwarden). En el marco de este recurso, las partes discutieron sobre la cuestión de si es acertado que el Inspecteur emitiera una liquidación complementaria respecto del IVA deducido por la interesada. PPG responde negativamente a esta cuestión alegando que los gastos correspondientes a la pensión de los trabajadores, que constituyen sus partícipes, son “gastos generales de empresa” y, por tanto, el IVA que se le facturó puede deducirse con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Ley nacional reguladora del IVA. Con carácter subsidiario, PPG alega que la exención, tal como se establece en el artículo 11, apartado 1, inciso i), punto 3, de la Ley, es de aplicación a los servicios que se prestan a la interesada en relación con las pensiones de los trabajadores. El Inspecteur argumentó que PPG no puede considerarse ella misma destinataria de las prestaciones que ha transferido a los fondos de pensiones sin facturar contraprestación, de modo que no tiene derecho a deducir el IVA que se le ha facturado en dicho marco. Por lo que respecta a la cuestión subsidiaria relativa a la exención del IVA, el Inspecteur concluye que los “fondos de pensiones” no pueden calificarse de «fondos comunes de inversión».

En estas circunstancias, el tribunal de apelación neerlandés (Gerechtshof te Leeuwarden) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Puede un sujeto pasivo, que con arreglo a la legislación nacional en materia de pensiones haya establecido un fondo de pensiones autónomo para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores en calidad de partícipes en el fondo, deducir, en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, el impuesto [pagado] por las prestaciones de servicios efectuadas en su favor en el marco de la aplicación de la medida en materia de pensiones y la gestión empresarial del fondo de pensiones?»*
2. *«¿Puede un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, ser calificado de “fondo común de inversión” a los efectos del artículo 13, parte B, letra c), número 6, de la [Sexta Directiva]?»*

## 2. Comentario

El TJUE analizó las dos cuestiones relativas a la interpretación de la Sexta Directiva del IVA de forma separada en los términos que se exponen al punto.

En primer lugar se refirió a la cuestión relativa a si el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el IVA pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del fondo de pensiones.

El Tribunal de Justicia antes de dar una respuesta a tal interrogante recordó con carácter previo que el régimen de deducciones establecido en la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. En efecto, el sistema común del IVA lo que pretende es garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades

estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35, y de 4 de octubre de 2012, PIGI, C-550/11, apartado 21).

En este mismo orden de cosas, señaló, en línea con su jurisprudencia precedente, que la condición para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho, es, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y que den derecho a deducir (véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 24, y de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 26). También resulta reconocido un derecho a la deducción del IVA soportado en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los "gastos generales" de dicho sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, apartado 20). En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (véanse las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 60; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 48, y de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, apartado 55).

Una vez expuesto el marco jurídico del IVA aplicable al caso, el Tribunal de Justicia consideró que debía comprobarse si en el caso planteado, pese al hecho de que el fondo establecido por PPG constituye una entidad jurídicamente autónoma de esta última, la existencia del referido vínculo resulta del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata. A este respecto, ha quedado acreditado que PPG adquirió las prestaciones de que se trata para garantizar la administración de las pensiones de sus empleados y la gestión del patrimonio del fondo de pensiones establecido para garantizar las referidas pensiones. Al establecer el fondo, PPG ha cumplido una obligación legal que le incumbía en cuanto empresario y, en la medida en que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad en el referido marco forman parte de sus gastos generales, lo que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, son, como tales, elementos integrantes del precio de los productos de PPG (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36). En estas circunstancias, el TJUE entendió que podría considerarse que la adquisición de prestaciones por las que se soporta el IVA se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación y que existe un vínculo directo e inmediato. Razonó el Tribunal que a falta de un derecho a deducir el impuesto soportado, el sujeto pasivo no solamente quedará privado de la ventaja fiscal resultante de la aplicación del régimen de deducciones, debido a elección legislativa de proteger las pensiones por la separación legal entre el empresario y el fondo de pensiones, sino que tampoco quedará garantizada la neutralidad del IVA. El hecho de que PPG hubiera podido cumplir la obligación legal de establecer un régimen de pensiones para los trabajadores del sujeto pasivo por medios distintos del de establecer un fondo en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma no se consideró que desvirtuara tal argumentación, ya que ello restringiría la libertad que se reconoce a los sujetos pasivos de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales (véase, a este respecto, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 53). En este sentido, el TJUE reconoció una vez más la autonomía empresarial y libertad de configuración de sus negocios que poseen los

operadores económicos que les permite elegir la forma y los medios que consideren más adecuados a tal efecto, incluyendo en este análisis la optimización de sus cargas fiscales.

Una vez resuelta la primera cuestión, el TJUE se refirió a la segunda relativa a si el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión de jubilación para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, puede ser calificado de «fondo común de inversión» a los efectos de dicha disposición. Como quiera que tal cuestión se planteó de forma que solo procede ser atendida en el caso de que se diera una respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, el TJUE consideró que no procedía responder a tal cuestión. No obstante, puso de manifiesto que una cuestión esencialmente idéntica a la planteada se resolvió en la sentencia de 7 de marzo de 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees y otros* (C-424/11).

### 3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declaró que:

**El artículo 17 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 sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma, como el controvertido en el litigio principal, para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el impuesto sobre el valor añadido pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones, siempre que del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata resulte la existencia de un vínculo directo e inmediato.**

