

Asunto C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contra

RBS Deutschland Holdings GmbH

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)]

«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»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 3, letra a)]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Exclusiones del derecho a deducir*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 3, letra a)]

1. El artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388 del Consejo, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, 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.

En efecto, en virtud del antedicho artículo 17, apartado 3, letra a), el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en ciertas operaciones respecto de otras operaciones realizadas posteriormente en otro Estado miembro depende de si el derecho a la deducción existiría en el caso de que todas esas operaciones se hubiesen realizado en el interior del mismo Estado miembro. Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, no haya recaudado el referido impuesto por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del impuesto soportado en otro Estado miembro.

(véanse los apartados 32, 42 y 46 y el punto 1 del fallo)

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, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en circunstancias 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.

En efecto, los sujetos pasivos son libres 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. La opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen objetivo del impuesto sobre el valor añadido. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre diferentes operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal.

(véanse los apartados 53 a 55 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 22 de diciembre de 2010 (*)

«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»

En el asunto C-277/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Reino Unido), mediante resolución de 10 de julio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de julio de 2009, en el procedimiento entre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

y

RBS Deutschland Holdings GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. D. Švabý, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. N. Nanchev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de junio de 2010;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del RBS Deutschland Holdings GmbH, por el Sr. C. Tyre, QC, y el Sr. J.-F. Ng, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la República Federal de Alemania, por el Sr. B. Klein, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. V. Pasternak Jørgensen y el Sr. R. Holdgaard, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por los Sres. D. O'Hagan y B. Doherty, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Afonso y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de septiembre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un procedimiento entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y la sociedad RBS Deutschland Holdings GmbH (en lo sucesivo, «RBSD»), en relación con la negativa de los Commissioners a permitir la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en la compra de vehículos a motor utilizados para operaciones de leasing.

Derecho de la Unión

3 El artículo 2 de la Directiva dispone que estarán sujetas al IVA:

«1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 A tenor del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 5, apartados 1 y 4, letra b), de la Directiva dispone lo siguiente:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

4. Tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes, en el sentido del apartado 1:

[...]

b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta a plazos de bienes, cuando se pacte que se adquirirá su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo».

6 El artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva establece:

«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.»

7 El artículo 8, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva dispone:

«Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente. [...]

b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.»

8 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva dispone:

«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.»

9 A tenor del artículo 17, apartados 2 y 3, de la Directiva:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que [hubiesen originado el derecho a la deducción] de haber sido realizadas en el interior del país;

[...]»

Normativa nacional

10 El anexo 4, apartado 1, párrafo segundo, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «VAT Act»), que contiene una definición del concepto de «entrega de bienes», establece:

«Si se transfiere la posesión de bienes:

a) en virtud de un contrato de compraventa de bienes, o

b) en virtud de contratos que expresamente dispongan que la propiedad será transmitida en un momento futuro (determinado o determinable con arreglo a los contratos, pero en ningún caso con posterioridad al momento del pago por los bienes),

en ambos casos existe entrega de bienes.»

11 Conforme a esta disposición, el Derecho nacional considera el leasing como una entrega de bienes únicamente si se realiza en tales condiciones que, una vez expirado el contrato, la propiedad del bien alquilado pase al usuario o a terceros. En los demás casos, se considera que el leasing es una prestación de servicios con arreglo al artículo 5, apartado 2, letra b), de la VAT Act, que dispone que todo lo que no sea una entrega de bienes pero se haga «a cambio de una contraprestación» será una prestación de servicios.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 RBSD es una sociedad establecida en Alemania cuya actividad mercantil es prestar servicios bancarios y de leasing. Desde el 31 de marzo de 2000, RBSD es miembro de un grupo que depende de la sociedad Royal Bank of Scotland. RBSD carece de establecimiento en el Reino Unido, aunque está inscrita en el censo del IVA británico como sujeto pasivo no establecido.

13 En enero de 2000, a RBSD le fue presentada Vinci plc (en lo sucesivo, «Vinci»), una sociedad con sede en el Reino Unido, con el objeto de que RBSD proporcionase a Vinci

financiación del leasing. A tal fin, el 28 de marzo de 2001 se suscribieron una serie de contratos.

14 En primer lugar, RBSD adquirió automóviles de turismo en el Reino Unido a Vinci Fleet Services (en lo sucesivo, «VFS»), una filial de Vinci. VFS, también registrada en el Reino Unido, había adquirido los vehículos a motor en concesionarios de vehículos establecidos en el Reino Unido.

15 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 para exigirle la recompra de los vehículos a partir de una fecha determinada.

16 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 del material identificado en los anexos del contrato, es decir, 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.

17 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 GBP y no cobró IVA sobre dichas transacciones.

18 El 29 de agosto de 2002, RBSD traspasó los contratos en cuestión a una filial alemana del grupo Royal Bank of Scotland, la sociedad Lombard Leasing GmbH (en lo sucesivo, «LL»). LL cobró entonces a Vinci alquileres por valor de 1.682.876,04 GBP 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.

19 Posteriormente, y hasta el 15 de diciembre de 2004, LL ejerció la opción de venta («put») con VFS sobre los vehículos objeto de los contratos de leasing. VFS recompró los vehículos por 663.158,20 GBP y LL le cobró 116.052,75 GBP en concepto de cuota impositiva devengada, que después pagó a los Commissioners.

20 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 antedichos 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 realizados en el Reino Unido, es decir, en el lugar de la entrega.

21 De lo anterior se desprende que no se cobró el IVA, ni en el Reino Unido ni en Alemania, sobre los pagos de los alquileres. Sin embargo, sí se cobró el IVA en el Reino Unido sobre el producto de la venta de los vehículos tras el ejercicio de la opción de venta («put») por LL.

22 RBSD solicitó a las autoridades tributarias británicas la deducción íntegra del IVA soportado por importe de 314.056,24 GBP que VFS había cobrado cuando RBSD adquirió los vehículos a la citada sociedad. RBSD alegó, entre otros extremos, que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva la facultaba para deducir el IVA soportado en la compra de dichos bienes. Además, según RBSD, no se cumplían en este caso las condiciones que rigen la aplicación de la doctrina del abuso de derecho, por tratarse de operaciones de leasing realizadas entre tres empresarios independientes que operan en igualdad de condiciones.

23 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 RBSD, fundamentando su decisión en que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva no permitía la deducción del IVA soportado que se hubiese abonado por la adquisición de bienes posteriormente empleados en transacciones no sujetas al IVA. En particular, los Commissioners subrayaron que el impuesto soportado por la adquisición de bienes no podía deducirse o reembolsarse si no se había cobrado ningún IVA devengado. Además, en opinión de los Commissioners, RBSD se habría involucrado en una práctica abusiva, ya que 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 entre las formas de adaptar los Derechos internos a la Directiva en el Reino Unido y en Alemania.

24 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 deniegue una deducción del IVA solamente porque no hay una correspondiente obligación con el IVA devengado. Por otro lado, el VAT and Duties Tribunal no apreció práctica abusiva en los instrumentos de que se trata en el litigio principal.

25 Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra esta sentencia ante la Court of Session (Scotland).

26 El referido órgano jurisdiccional señala que el artículo 5, apartado 4, letra b), de la Directiva ha sido aplicado de forma distinta en el Reino Unido y en Alemania. La Court of Session (Scotland) indica que, con arreglo a la legislación del Reino Unido pertinente, las operaciones realizadas en virtud de los contratos de leasing de que se trata en el litigio principal fueron consideradas prestaciones de servicios. Por consiguiente, dichas operaciones se consideraron realizadas en el lugar en el que el proveedor estableció la sede de su actividad económica, es decir, en Alemania. En aplicación del Derecho alemán, los antedichos contratos fueron considerados entregas de bienes, lo cual dio lugar a que el Estado en que debía abonarse el IVA se determinase en función del lugar de entrega de los bienes, a saber, en el litigio principal, el Reino Unido. Por tanto, las operaciones de leasing no quedaron sujetas al IVA en Alemania. Por consiguiente, no se cobró ningún impuesto devengado por los costes de leasing en ninguno de los dos Estados miembros afectados.

27 En estas circunstancias, la Court of Session (Scotland), tras constatar que el asunto del que conoce se caracteriza por los siguientes hechos:

- la sociedad filial alemana de un banco del Reino Unido adquirió vehículos en dicho país con el fin de arrendarlos, con opción de compra, a una tercera empresa del Reino Unido, y pagó el IVA de tal adquisición;
- en virtud de la legislación vigente en el Reino Unido, las prestaciones consistentes en el arrendamiento de vehículos eran consideradas prestaciones de servicios realizadas en Alemania y, consecuentemente, no sujetas al IVA en el Reino Unido. Con arreglo a la legislación alemana,

esas prestaciones eran consideradas entregas de bienes, realizadas en el Reino Unido y consecuentemente no sujetas al IVA en Alemania. En consecuencia, no se cobró el impuesto devengado sobre estos bienes o prestaciones en ningún Estado miembro;

– el banco establecido en el Reino Unido escogió a su filial alemana como arrendadora y determinó la duración de los acuerdos de leasing con el fin de obtener la ventaja fiscal de no pagar IVA sobre los pagos de las rentas,

decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

28 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes realizada en dicho Estado miembro, cuando dichos bienes han sido utilizados en operaciones de leasing realizadas en otro Estado miembro, sin que estas últimas operaciones, realizadas posteriormente, hayan estado sujetas al IVA en el segundo Estado miembro.

29 Tal como ha expuesto el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión, la cuestión planteada tiene su razón de ser en que, en el litigio principal, las autoridades tributarias británicas calificaron las operaciones de leasing realizadas tras la compra de los vehículos como prestaciones de servicios, de forma que se consideró que dichas operaciones se realizaron en el lugar en el que el proveedor estableció la sede de su actividad, es decir, en Alemania. Sin embargo, las autoridades tributarias alemanas no recaudaron el IVA correspondiente, por estimar

que las antedichas operaciones debían considerarse entregas de bienes.

30 Ha quedado acreditado que las operaciones de leasing de que se trata en el litigio principal, si hubieran sido realizadas por una sociedad que tuviese la sede de su actividad en el Reino Unido o estuviese establecida en dicho Estado miembro, habrían originado el derecho a la deducción del IVA, en virtud del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva por lo que atañe al impuesto soportado por la compra de los vehículos objeto del leasing.

31 Con arreglo al artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva, los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos el derecho a la deducción del IVA en la medida en que los bienes, adquiridos con anterioridad, se utilicen para las necesidades de operaciones posteriores realizadas en el extranjero, que habrían originado el derecho a la deducción de haber sido realizadas en el interior del Estado miembro de que se trate.

32 El derecho a deducir el IVA soportado en ciertas operaciones respecto de otras operaciones realizadas posteriormente en otro Estado miembro depende, por tanto, en virtud de la referida disposición, de si el derecho a la deducción existiría en el caso de que todas esas operaciones se hubiesen realizado en el interior del mismo Estado miembro.

33 Tal como se desprende de los apartados 29 y 30 de la presente sentencia, procede señalar que eso es precisamente lo que sucede en el litigio principal. Por consiguiente, RBSD tiene, en virtud del artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva, derecho a la deducción del IVA abonado por la compra de los bienes posteriormente utilizados para las necesidades del leasing.

34 Sin embargo, los Gobiernos que han presentado observaciones al Tribunal de Justicia han alegado, en esencia, que el derecho a la deducción del IVA soportado está supeditado a la recaudación del IVA devengado. Según dichos Gobiernos, en el litigio principal, al no haber recaudado las autoridades tributarias alemanas IVA alguno por las operaciones de leasing, RBSD no puede tener derecho, en el Reino Unido, a la deducción del IVA soportado por la compra de los vehículos.

35 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que la deducción del IVA soportado se vincula a la recaudación del IVA devengado (véanse las sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24, y de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05, Rec. p. I-8297, apartado 20).

36 Sin embargo, en los referidos apartados de las sentencias antes mencionadas Uudenkaupungin kaupunki y Wollny, el Tribunal de Justicia precisó que, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el IVA devengado ni deducirse el IVA soportado.

37 Ahora bien, en el litigio principal, las operaciones de leasing realizadas por la parte demandante en dicho litigio después de la compra de los vehículos no estaban exentas del IVA y estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación de éste. Por tanto, dichas operaciones pueden dar lugar al derecho a la deducción.

38 Por lo que respecta al derecho a deducir, establecido en el artículo 17, apartado 2, de la Directiva, relativo al IVA soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas con posterioridad, cabe decir que el Tribunal de Justicia ha declarado que el mecanismo de deducción tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con

respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24; de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 22, y de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 27).

39 Además, el derecho a la deducción del IVA constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija y otros*, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; y de 23 de abril de 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rec. p. I-3459, apartado 15).

40 De ello se deriva que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios adquiridos para el ejercicio de sus actividades gravadas (véase la sentencia *NCC Construction Danmark*, antes citada, apartado 39).

41 En estas circunstancias y habida cuenta de los hechos del litigio principal, el derecho a la deducción del IVA no puede depender de que la operación realizada con posterioridad haya dado lugar efectivamente al pago del IVA en el Estado miembro de que se trate.

42 En efecto, en la medida en que, a pesar del establecimiento del sistema común del IVA por medio de las disposiciones de la Directiva, aún subsisten en la materia diferencias legislativas y reglamentarias entre los Estados miembros, el hecho de que un Estado miembro, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, 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.

43 Por lo que respecta a la sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Debouche* (C-302/93, Rec. p. I-4495), en la que se apoyaron las autoridades tributarias británicas para denegar el derecho a la deducción, basta observar que el Tribunal de Justicia, en los apartados 12 a 14 de dicha sentencia, únicamente se basó en el hecho de que el interesado no había podido presentar una certificación expedida por la Administración del Estado en el que estaba establecido indicando que se hallaba sometido al IVA en dicho Estado, puesto que tal documento no podía expedirse porque las prestaciones de servicios de que se trataba estaban exentas del IVA. Por tanto, debe señalarse que las circunstancias del litigio principal, en el marco del cual *RBSD* disfruta del derecho a la deducción en virtud del artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva, son distintas de las de la sentencia referida.

44 Si bien considerar que un sujeto pasivo puede tener derecho a la deducción del IVA soportado sin que haya abonado IVA 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, como el artículo 17, apartado 3, letra a), de ésta.

45 En efecto, habida cuenta del tenor de dicha disposición, ésta no puede interpretarse en el sentido de que las autoridades tributarias de un Estado miembro pueden denegar la deducción del IVA en circunstancias como las del litigio principal.

46 Por tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que, en circunstancias como las del litigio principal, el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA 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 la operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no

dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado miembro.

Sobre las otras cuestiones

47 Mediante sus cuestiones segunda a cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el supuesto de que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva se interprete en el sentido de que no permite a las autoridades tributarias de un Estado miembro denegar la deducción del IVA 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 IVA 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, el principio de prohibición de prácticas abusivas puede influir en la interpretación que se ha dado.

48 Para responder a estas cuestiones, procede recordar, con carácter preliminar, que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76, y Halifax y otros, antes citada, apartado 71).

49 El Tribunal de Justicia, en los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax y otros, antes citada, declaró, en particular, que la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA supone, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones aplicables de la Directiva y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulta que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate se limita a la obtención de dicha ventaja fiscal.

50 Por lo que atañe a los hechos de que se trata en el litigio principal, es preciso señalar que las diferentes operaciones de que se trata tuvieron lugar entre dos partes entre las que no existe vínculo jurídico alguno. Además, ha quedado acreditado que esas operaciones no tenían carácter artificial y que se realizaron en el marco de intercambios comerciales normales.

51 Tal como señala el órgano jurisdiccional remitente, las características de las operaciones de que se trata en el litigio principal y la naturaleza de las relaciones existentes entre las sociedades que realizaron dichas operaciones no muestran que haya ningún elemento que pueda demostrar la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica y realizado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, Amplisientifica y Amplifin, C-162/07, Rec. p. I-4019, apartado 28), ya que la parte demandante en el litigio principal es una sociedad establecida en Alemania que lleva a cabo actividades de prestación de servicios bancarios y de leasing.

52 En estas circunstancias, no puede considerarse constitutivo de un abuso de derecho el hecho de que los servicios se hayan prestado a una sociedad establecida en un Estado miembro por una sociedad establecida en otro Estado miembro y que los términos de las operaciones realizadas se hayan determinado en función de consideraciones propias de los operadores económicos afectados. En efecto, la parte demandante en el litigio principal prestó efectivamente los servicios de que se trata en el marco de una actividad económica real.

53 Debe añadirse que generalmente los sujetos pasivos son libres 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.

54 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen objetivo del IVA (véase la sentencia de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33). A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre diferentes operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal (véase la sentencia *Halifax* y otros, antes citada, apartado 73).

55 De lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones segunda a cuarta planteadas que el principio de prohibición de prácticas abusivas no se opone al derecho a la deducción del IVA reconocido en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva, 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 IVA 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.

Costas

56 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.