

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JÁN MAZÁK

presentadas el 26 de octubre de 2010 (1)

Asunto C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contra

Weald Leasing Limited

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Appeal (England and Wales)]

«Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo – Concepto de “práctica abusiva” y de “operaciones comerciales normales” – Transacción destinada únicamente a obtener una ventaja fiscal – Operaciones de arrendamiento y subarrendamiento financiero con la finalidad de diferir el pago del IVA – Redefinición de práctica abusiva»

I. Introducción

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en particular, la interpretación del concepto de «práctica abusiva», mencionado en la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02), (2) y su aplicación en las sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06) (3) y de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07). (4) Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y Weald Leasing Limited (en lo sucesivo, «Weald Leasing») relativo a la tributación de las operaciones de arrendamiento financiero realizadas por ésta.

II. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

2. Churchill Group of Companies (en lo sucesivo, «Churchill Group») presta fundamentalmente servicios de seguro exentos del impuesto sobre el valor añadido (IVA). (5) Churchill Management Limited (en lo sucesivo, «CML») y sus filiales, Churchill Accident Repair Centre (en lo sucesivo, «CARC») y Weald Leasing, (6) son miembros de Churchill Group. CML y CARC recuperan aproximadamente el 1 % del IVA soportado, de modo que, cuando adquieren activos o equipo, sólo pueden deducir el 1 % del IVA correspondiente a tales adquisiciones. (7) La única actividad empresarial de Weald Leasing consiste en adquirir los activos o equipo en cuestión y arrendarlos posteriormente a Suas Limited (en lo sucesivo, «Suas»). Weald Leasing está dada de alta a efectos del IVA de manera independiente.

3. Suas es una sociedad perteneciente a un asesor de Churchill Group en materia de IVA y a su esposa, pero dicha sociedad no forma parte de este último y está dada de alta a efectos del

IVA por separado. La única actividad empresarial importante de Suas es tomar en arriendo activos de Weald Leasing y subarrendarlos posteriormente a CML y CARC.

4. Cuando CML o CARC necesitaban equipo nuevo, éste era adquirido por Weald Leasing, que lo arrendaba a Suas, que a su vez lo subarrendaba a CML o CARC. Mediante esta serie de operaciones, CML y CARC evitaban tener que adquirir directamente el equipo que necesitaban o pagar al contado el importe total del IVA no deducible correspondiente a tales adquisiciones. La finalidad de estas operaciones era fraccionar y repartir el pago de dicho importe para diferir la tributación en concepto de IVA de Churchill Group. CML y CARC no tenían que pagar inmediatamente el IVA no deducible correspondiente al coste total del equipo adquirido, sino el correspondiente al importe de la renta de ese equipo, repartida a lo largo de la duración de los contratos de arrendamiento financiero.

5. Los Commissioners giraron liquidaciones del IVA denegando a Weald Leasing la deducción del impuesto soportado por los activos arrendados entre octubre de 2000 y octubre de 2004, basándose en que las operaciones controvertidas no eran actividades económicas y constituían un abuso de derecho. Weald Leasing interpuso recurso contra dichas liquidaciones, alegando que tales operaciones no se habían realizado solamente para obtener ventajas fiscales y que efectuar entregas de equipo gravadas mediante arrendamiento financiero no era contrario a la finalidad de la Sexta Directiva. Una vez dictada la sentencia Halifax, (8) los Commissioners ya no afirmaban que las operaciones de arrendamiento financiero controvertidas no eran actividades económicas, alegando únicamente que las referidas operaciones constituían una práctica abusiva.

6. Mediante resolución de 7 de febrero de 2007, el VAT and Duties Tribunal declaró que la finalidad esencial de estas operaciones era obtener una ventaja fiscal. Por tanto, estas operaciones cumplían el segundo requisito para aplicar la doctrina del abuso, establecido en el apartado 75 de la sentencia Halifax. En particular, el VAT and Duties Tribunal señaló que no consideraba que «ninguna de las explicaciones dadas para realizar las operaciones, salvo la de obtener ventajas fiscales por Churchill Group, eran convincentes en absoluto». Dicho tribunal estimó que la concesión de la ventaja fiscal no era contraria a la finalidad de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva y que, por consiguiente, no se cumplía el primer requisito establecido en el apartado 74 de la sentencia Halifax. El referido tribunal no vio ningún elemento en la Sexta Directiva que indicara que un operador exento no podía diferir o repartir la carga del impuesto soportado mediante el arrendamiento financiero, incluso en situaciones como la del presente asunto, en que Weald Leasing es una sociedad vinculada a CML y CARC. El mencionado tribunal sostuvo asimismo que sólo podía dar lugar a un abuso, no los arrendamientos financieros en sí mismos, sino el nivel de las rentas de éstos y los acuerdos para impedir la decisión de los Commissioners prevista en el anexo 6 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «VAT Act 1994»). (9)

7. Los Commissioners interpusieron recurso contra dicha resolución ante la Chancery Division de la High Court of Justice of England and Wales. La única cuestión litigiosa era determinar si la ventaja fiscal obtenida por Churchill Group era contraria a la finalidad de la Sexta Directiva. Mediante sentencia de 16 de enero de 2008, el citado órgano jurisdiccional desestimó el recurso, basándose en que el hecho de que las operaciones controvertidas no se realizaran en el marco de operaciones comerciales normales no bastaba para concluir que constituían una práctica abusiva, ya que la ventaja fiscal obtenida por Churchill Group al realizar tales operaciones no era contraria al principio de neutralidad fiscal ni a ninguna otra disposición de la Sexta Directiva. (10)

8. En estas circunstancias, la Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) decidió

suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 Halifax [...]?

2) Habida cuenta del hecho de que la Sexta Directiva prevé el arrendamiento financiero de activos por operadores exentos o parcialmente exentos, y teniendo en cuenta 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 Amplifin], y asimismo ante 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:

1) transacciones que realiza habitualmente el contribuyente de que se trata;

2) transacciones que dos o más partes realizan en igualdad de condiciones;

3) transacciones que son comercialmente viables;

4) transacciones que originan cargas y riesgos comerciales habitualmente inherentes a los beneficios comerciales conexos;

5) transacciones que no son ficticias en el sentido de que tienen un objeto comercial;

6) 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 las rentas;

b) considerar 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?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

9. Han formulado observaciones escritas Weald Leasing, los Gobiernos griego, italiano y del

Reino Unido, Irlanda y la Comisión. Salvo el Gobierno italiano, todos ellos expusieron observaciones orales en la vista celebrada el 3 de junio de 2010.

IV. Observaciones preliminares

10. De acuerdo con la sentencia Halifax, antes citada, es claro que el principio de abuso del Derecho –tal como se establece en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y según el cual no se puede invocar el Derecho de la Unión Europea (UE) con fines abusivos o fraudulentos– también se aplica en materia de IVA. Sin embargo, la extensión del principio de abuso del Derecho al ámbito de la normativa del IVA no puede menoscabar el principio de seguridad jurídica ni la libertad del operador económico para organizar su actividad empresarial u optar por determinadas transacciones con objeto de abonar un importe menor de IVA. (11)

11. Dado que la comprobación de que existe abuso de Derecho en materia de IVA puede tener lugar a pesar de que el operador se haya atendido formalmente a la letra de las normas de dicho tributo, considero que el principio en cuestión debe aplicarse únicamente en supuestos excepcionales en los que el abuso es evidente, y cualquier remedio debe aplicarse comedidamente y limitarse al abuso de que se trate. El Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Halifax que, a falta de una base legal clara y exenta de ambigüedad, la comprobación de que existe una práctica abusiva puede no dar lugar a la imposición de una sanción. (12) Antes bien, operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva. (13)

12. En la sentencia Halifax, el Tribunal de Justicia señaló dos requisitos que deben cumplirse para declarar una práctica abusiva. Por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consiste en obtener una ventaja fiscal. (14)

13. Ambos requisitos son, como indicó el Gobierno griego, acumulativos por naturaleza. Por ello, para acreditar la existencia de una práctica abusiva en el ámbito del IVA no basta con demostrar que una determinada transacción da lugar a la obtención de una ventaja fiscal, o que la transacción se propone esencialmente obtener tal ventaja, o que la misma no se entiende si no es en ese sentido. Al actuar de otro modo, se reduciría considerablemente la posibilidad reconocida al operador económico de limitar sus obligaciones fiscales. (15) Por consiguiente, es preciso ir más allá y demostrar que la transacción da lugar a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva.

14. De la resolución de remisión parece desprenderse que en el litigio principal se cumple el segundo requisito de la sentencia Halifax, pues el VAT and Duties Tribunal declaró que el objetivo esencial de los acuerdos de arrendamiento y subarrendamiento financiero de que se trata en ese litigio era obtener una ventaja fiscal. Según la resolución de remisión, tales acuerdos originaban concretamente una ventaja de tesorería para CARC y CML.

15. La resolución de remisión señala asimismo que, en ese contexto, las rentas de los arrendamientos financieros se mantuvieron bajas, ya que cuanto más elevadas fueran aquéllas mayor sería el IVA no recuperable soportado por CML y CARC. Además, de la resolución de remisión parece desprenderse que, de conformidad con el contrato de arrendamiento financiero

entre Weald Leasing y Suas, la renta que debía pagarse por los activos fue calculada de modo que se devolviera a Weald Leasing el 100 % del coste en diez años, con independencia de la duración prevista de los activos o equipo específicos de que se trata.

V. Cuestiones prejudiciales primera y cuarta

16. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si los acuerdos –tal y como se han expuesto anteriormente– o cualquier parte de ellos dan lugar a una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a la finalidad de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva.

17. Weald Leasing alega que, en el contexto del IVA, una de las ventajas fiscales que ofrece el arrendamiento financiero a operadores exentos o parcialmente exentos es la posibilidad de repartir el impuesto no recuperable soportado a lo largo de la duración del arrendamiento. Sin embargo, tal ventaja fiscal no es suficiente por sí sola para hacer abusivas las transacciones, ya que se trata simplemente de la consecuencia fiscal de la opción de los operadores, contemplada concretamente por la Sexta Directiva. No es abusiva en la medida en que no se ha obtenido ilícitamente. En particular, CML y CARC no intentaron recuperar un importe mayor del impuesto soportado del que les correspondía. Aunque Weald Leasing obtuvo una ventaja de tesorería, no hubo una disminución directa del impuesto y no se pretendió tal disminución. Según Weald Leasing, ello es un rasgo diferenciador determinante entre el presente asunto y el asunto C?223/03, (16) ya que el único elemento de los acuerdos de arrendamiento financiero que podría considerarse potencialmente abusivo es el nivel de las rentas. Weald Leasing subraya que la única norma legal que podría haberse infringido es el apartado 1 del anexo 6 de la VAT Act 1994, norma jurídica nacional que no adapta el Derecho interno a ninguna disposición de la Sexta Directiva. Más bien al contrario, dicha norma constituye una excepción a la regla básica de valoración contenida en el artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, establecida al amparo del régimen excepcional otorgado al Reino Unido de acuerdo con el artículo 27, apartado 2, de dicha Directiva. Tales excepciones no originan derechos ni obligaciones de Derecho comunitario (actualmente de la UE). (17) Por consiguiente, la doctrina del abuso del Derecho de la UE no es aplicable a las infracciones del apartado 1 del anexo 6, cuestión que incumbe exclusivamente al Derecho nacional.

18. El Gobierno del Reino Unido considera que, pese a la apariencia formal de arrendamiento financiero, los acuerdos controvertidos no fueron concluidos en igualdad de condiciones y fueron un intento forzado y artificioso de encubrir la verdadera realidad económica y comercial subyacente, que consistía en que Churchill Group, a través de CML y CARC, seleccionaba y adquiría activos para utilizarlos en sus operaciones de seguro exentas. En efecto, afirma que Weald Leasing pretendía obtener las ventajas del arrendamiento financiero respecto del IVA sin soportar las cargas económicas y comerciales inherentes. El Gobierno griego asevera que la estructura de arrendamiento financiero de que se trata tenía por objeto y por efecto que las adquisiciones de activos por parte de CARC y CML tributaran de manera diferente a las adquisiciones similares de sus competidores que prestan servicios similares. Semejante estructura quebranta el principio de igualdad fiscal y, por extensión, el principio de neutralidad fiscal. Irlanda sostiene que Churchill Group presta servicios exentos en un 99 % y, en la medida en que el impuesto soportado no es deducible, debe considerarse que la Sexta Directiva dispone que la carga de pagar tal impuesto sea asumida inmediatamente en el momento en que se devenga, para que se repercuta hasta el consumidor final. Weald Leasing y Suas son principalmente –si no exclusivamente– mecanismos para eludir esto y, al ser manifiestamente artificiosos, constituyen un abuso. Irlanda afirma que todos o la mayor parte de los acuerdos de arrendamiento financiero, y no simplemente el nivel de las rentas, son artificiosos y en

consecuencia abusivos. El Gobierno italiano arguye que una estructura de arrendamiento financiero, destinada a que el sujeto pasivo exento en gran medida pueda deducir la totalidad del IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos para su actividad empresarial, es contraria al principio de neutralidad fiscal del IVA consagrado en la Sexta Directiva.

19. La Comisión considera que el arrendamiento financiero de activos no origina una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la normativa del IVA. En términos económicos para el Estado, no existe diferencia entre que se adquieran o arrienden los activos. Aunque el contribuyente considere que el aplazamiento de la carga tributaria proporciona una ventaja de tesorería, aquél termina pagando por tal ventaja a largo plazo. La Comisión afirma también que la utilización de una sociedad cautiva de arrendamiento financiero no constituye en sí misma un abuso de derecho. El auténtico riesgo de abuso en estas circunstancias reside en la posibilidad que tiene el contribuyente de manipular la cuantía de los pagos por el arrendamiento para reducir el IVA satisfecho. La Comisión destaca que la intervención de Suas parece haber tenido el único objetivo de impedir a las autoridades fiscales comprobar y liquidar de nuevo la deuda tributaria. Así pues, parece ser que dicha transacción cumple el primer requisito de la sentencia Halifax. Una transacción destinada a impedir la efectiva aplicación de las normas del IVA debe considerarse equiparable a la que se propone obtener una ventaja contraria a la finalidad de esas normas.

20. En mi opinión, tal como indicó la Comisión en sus observaciones, un operador económico puede, en principio, optar entre adquirir o tomar en arrendamiento financiero activos o equipo (18) para utilizarlos en su actividad empresarial. Además, el hecho de que un operador exento opte por el arrendamiento financiero de activos o equipo, en lugar de adquirirlos directamente, para beneficiarse de un tratamiento más favorable conforme a la normativa del IVA al diferir (19) su carga tributaria por dicho impuesto no es, por sí mismo, base suficiente para declarar que se ha producido un abuso de dicha normativa. Cuando un operador opta por tomar en arrendamiento financiero el equipo, paga el IVA correspondiente a las rentas periódicas satisfechas a lo largo de la duración de tal arrendamiento en lugar de efectuar un pago único de dicho impuesto al adquirir el equipo. Estimo que semejante transacción no es en sí misma contraria a la finalidad de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva. A mi juicio, la transacción no conculca necesariamente el principio de neutralidad fiscal. Como indicaron Weald Leasing y la Comisión, el arrendamiento financiero de equipo, en lugar de su adquisición, no da lugar por sí solo a que el operador pague menos IVA o deduzca más impuesto del que le corresponde. Así pues, aun cuando puedan originarse ventajas de tesorería para el operador, la disminución del IVA no es inherente al hecho de tomar en arrendamiento financiero equipo en lugar de adquirirlo.

21. Considero que constituir y utilizar una filial enteramente participada o «cautiva» –en este caso Weald Leasing, que a efectos del IVA constituye un sujeto pasivo individualizado o independiente– (20) con la única finalidad de obtener una ventaja respecto del IVA, al diferir el impuesto, no es abusivo *per se*, ya que tal ventaja se podría obtener celebrando en igualdad de condiciones un contrato de arrendamiento financiero con un tercero no vinculado. (21) Así pues, el hecho de que un operador exento en gran medida establezca una estructura de arrendamiento financiero de activos en la que intervenga un tercero no vinculado o una filial enteramente participada que está dada de alta a efectos del IVA de manera independiente, en lugar de adquirir directamente los activos, para diferir el pago del impuesto no recuperable no da lugar, en sí mismo, a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva. Sin embargo, cuando las rentas estipuladas en los acuerdos de arrendamiento financiero se fijan en niveles artificiosamente bajos, que no reflejen las condiciones normales de mercado, disminuyendo de ese modo artificiosamente a su vez el importe del IVA que ha de pagarse, la parte de la transacción relativa al nivel de las rentas, y no el propio arrendamiento financiero, sería contraria, en mi opinión, a la finalidad de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapta

el Derecho interno a esta Directiva.

22. En lo que atañe a los acuerdos relativos a Suas, la resolución de remisión señala que la interposición de dicha compañía entre Weald Leasing y CARC y CML significaba que los Commissioners no podían adoptar la decisión prevista en el anexo 6 de la VAT Act 1994. Parece ser que, sin perjuicio de la comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, para que los Commissioners puedan adoptar la decisión prevista en el anexo 6, lo que supone determinar el valor de la entrega o prestación según su valor normal de mercado, los Commissioners deben acreditar, en particular, que la persona que realiza la entrega o prestación y el destinatario están vinculados (22) y que la entrega o prestación tuvo un valor inferior a su valor normal de mercado.

23. De la resolución de remisión resulta que la propia Weald Leasing alegó ante el órgano jurisdiccional remitente que «la auténtica ventaja fiscal obtenida por los participantes se debió a la interposición de Suas, al impedir de ese modo la decisión prevista en el anexo 6». En las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia, Weald Leasing sostuvo que la doctrina del abuso sólo es aplicable a las ventajas fiscales contrarias a las disposiciones del Derecho comunitario, y no a los intentos de eludir la normativa nacional.

24. Considero que no pueden aceptarse las alegaciones de Weald Leasing. De los autos ante el Tribunal de Justicia parece deducirse que, sin perjuicio de la comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, el apartado 1 del anexo 6 de la VAT Act 1994 fue adoptado en virtud de una excepción reconocida por el artículo 27 de la Sexta Directiva. (23) A mi entender, las disposiciones de Derecho nacional que han sido adoptadas en virtud de las excepciones establecidas por el artículo 27 de la Sexta Directiva forman parte integrante del sistema nacional del IVA, son vinculantes para el sujeto pasivo conforme al Derecho nacional (24) y pueden ser invocadas contra él ante los tribunales nacionales por las autoridades tributarias de los Estados miembros. (25) A efectos de la aplicación por parte de los tribunales nacionales del principio del abuso, tal como se configura en la sentencia Halifax, cualquier distinción entre disposiciones nacionales que desarrollen disposiciones de la Sexta Directiva y aquéllas que se han adoptado de plena conformidad con una excepción permitida por dicha Directiva es, en mi opinión, artificiosa y tiende a socavar la integridad de los sistemas nacionales del IVA e, indirectamente, el sistema del IVA de la UE.

25. Por consiguiente, estimo que la doctrina del abuso, tal como se pergeña en la sentencia Halifax, (26) es aplicable al abuso de disposiciones nacionales que fueron adoptadas con total respeto de lo dispuesto en el artículo 27 de la Sexta Directiva. Respecto a la aplicación de dicha doctrina en el litigio principal, lo cual incumbe al tribunal nacional, considero que constituye una práctica abusiva la utilización de una estructura puramente artificiosa destinada esencialmente a la obtención de una ventaja fiscal al impedir a las autoridades tributarias decidir, en virtud de disposiciones de Derecho nacional adoptadas con plena observancia de lo dispuesto por la Sexta Directiva, que se considere que el valor de los arrendamientos financieros entre personas vinculadas sea su valor normal de mercado.

26. Mediante la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se le proporcionen las pautas para redefinir los acuerdos en caso de que se considere que la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta constituye una práctica abusiva.

27. El Tribunal de Justicia declaró en el apartado 94 de la sentencia Halifax que las operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva. De mi análisis de la primera cuestión prejudicial se deduce que, respecto a la existencia y alcance del abuso en el litigio principal, si el tribunal nacional estima que la interposición de Suas en los acuerdos pertinentes fue un montaje artificioso esencialmente

destinado a impedir la decisión prevista en el apartado 1 del anexo 6 de la VAT Act 1994 a fin de obtener una ventaja fiscal, las autoridades tributarias del Reino Unido deben estar facultadas para considerar –como indicó la Comisión en sus observaciones– la serie de operaciones del litigio principal como arrendamientos financieros de Weald Leasing a CML y CARC y garantizar de este modo que el IVA se satisface según la valoración normal de mercado (27) de tales arrendamientos.

28. Así pues, cuando se establece una estructura puramente artificiosa en los acuerdos de arrendamiento financiero para impedir a las autoridades tributarias decidir, en virtud de disposiciones de Derecho nacional adoptadas de acuerdo con una excepción permitida por la Sexta Directiva, que se considere que el valor de tales arrendamientos entre personas vinculadas sea su valor normal de mercado, dichos arrendamientos deben ser redefinidos sin tener en cuenta la citada estructura.

VI. Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

29. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se determine si constituye una práctica abusiva el hecho de que un operador exento o parcialmente exento celebre un contrato de arrendamiento financiero de activos, aunque en el marco de sus «transacciones comerciales normales» no realice tales operaciones. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente plantea varios interrogantes acerca de la interpretación y aplicación de la expresión «transacciones comerciales normales».

30. La expresión «transacciones comerciales normales» figura en dos apartados de la sentencia Halifax. En el apartado 69, el Tribunal de Justicia enunció el principio general, según el cual las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales se considerarán abusivas cuando su propósito sea beneficiarse abusivamente de una ventaja establecida en el Derecho de la UE. En el apartado 80, declaró que «permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen». El Tribunal de Justicia señaló a continuación, en el apartado 81, que «en cuanto al segundo elemento [el segundo requisito de los dos que deben comprobarse], según el cual las operaciones de que se trate deben tener como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal, procede recordar que incumbe al órgano jurisdiccional nacional establecer el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal».

31. Sin embargo, en la sentencia Part Service (28) no se hace referencia a «transacciones comerciales normales», a pesar de que el Tribunal de Justicia se basa en los dos requisitos establecidos en los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax. (29) Dicho Tribunal declaró, en los apartados 27 y 28 de la sentencia Amplisientifica y Amplifin, (30) que «por lo que atañe al principio de prohibición del abuso de derecho, debe recordarse que pretende, en particular en el ámbito del IVA, que el Derecho [de la UE] no pueda extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho [de la UE]. De esta forma, dicho principio lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr

una ventaja fiscal.»

32. Considero que la expresión «transacciones comerciales normales» no exige el examen de la actividad empresarial «típica» de un operador determinado. (31) Así pues, el concepto de «operaciones comerciales normales» en el ámbito de los abusos relacionados con el IVA es independiente de las operaciones que el contribuyente realiza habitualmente. Cualquier intento de discernir las operaciones comerciales típicas o habituales de un operador determinado es, en mi opinión, un ejercicio imprevisible por naturaleza (32) y, por tanto, inviable en un contexto jurídico-tributario, que requiere seguridad jurídica.

33. La apreciación de si una transacción se lleva a cabo en el marco de «operaciones comerciales normales» se refiere, a mi juicio, al segundo requisito (33) establecido en la sentencia Halifax y, por tanto, al carácter de la transacción o estructura controvertida y a si se trata de un montaje puramente artificial establecido esencialmente para obtener una ventaja fiscal y no por otras razones comerciales. (34) A este respecto, son pertinentes los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal (35) y, por tanto, la cuestión de si las partes de la transacción actúan en igualdad de condiciones. (36) Además, es pertinente determinar si la transacción origina riesgos y cargas comerciales inherentes normalmente a la misma para apreciar si su carácter es artificioso y si su finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal. Añadiré que lo importante a efectos de tal apreciación es el carácter objetivo de la transacción (37) y no la motivación subjetiva del contribuyente.

VII. Conclusión

34. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Court of Appeal (England and Wales) del siguiente modo:

«1) El hecho de que un operador exento en gran medida establezca una estructura de arrendamiento financiero de activos en la que intervenga un tercero no vinculado o una filial enteramente participada que está dada de alta a efectos del impuesto sobre el valor añadido de manera independiente, en lugar de adquirir directamente los activos, para diferir el pago del impuesto no recuperable no da lugar, en sí mismo, a una ventaja fiscal contraria a la finalidad 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.

2) Constituye una práctica abusiva la utilización de una estructura puramente artificiosa destinada esencialmente a la obtención de una ventaja fiscal al impedir a las autoridades tributarias decidir, en virtud de disposiciones de Derecho nacional adoptadas con plena observancia de lo dispuesto por la Directiva 77/388, que se considere que el valor de los arrendamientos financieros entre personas vinculadas sea su valor normal de mercado.

3) Cuando se declare la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva. Cuando se establece una estructura puramente artificiosa en los acuerdos de arrendamiento financiero con la finalidad esencial de impedir a las autoridades tributarias decidir que se considere que el valor de tales arrendamientos entre personas vinculadas sea su valor normal de mercado, dichos arrendamientos deben ser redefinidos sin tener en cuenta la citada estructura.

4) El concepto de «operaciones comerciales normales» en el ámbito de los abusos relacionados

con el impuesto sobre el valor añadido es independiente de las operaciones que el contribuyente realiza típica o habitualmente. La apreciación de si una transacción se lleva a cabo en el marco de «operaciones comerciales normales» se refiere al carácter de la transacción o estructura controvertida y a si se trata de un montaje puramente artificial establecido esencialmente para obtener una ventaja fiscal y no por otras razones comerciales. Son pertinentes, a efectos de la apreciación del carácter de la transacción, los vínculos de carácter jurídico, económico o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal y, por tanto, si las partes de la transacción actúan en igualdad de condiciones, así como determinar si la transacción origina riesgos y cargas comerciales inherentes normalmente a la misma.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – Rec. p. I?1609 (en lo sucesivo, «sentencia Halifax»).

3 – Rec. p. I?897.

4 – Rec. p. I?4019.

5 – Véase el artículo 13, parte B, 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, «Sexta Directiva»), el cual establece, en particular, que los Estados miembros eximirán las operaciones de seguro. Véase actualmente el artículo 135, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

6 – Weald Leasing es una filial enteramente participada por CML y está dada de alta a efectos del IVA de manera independiente.

7 – Véase el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, actualmente artículos 168 y 173 de la Directiva IVA.

8 – Citada en la nota 2.

9 – El apartado 1, párrafo primero, del anexo 6 de la VAT Act 1994 establece lo siguiente:

«Cuando:

a) el valor de una entrega o prestación realizada por un sujeto pasivo a cambio de una contraprestación pecuniaria sea (excepción hecha del presente apartado) inferior a su valor normal de mercado, y

b) la persona que realice la entrega o prestación y el destinatario estén vinculados, y

c) se trate de una entrega o prestación sujeta a tributación y el destinatario no tenga derecho, con arreglo a los artículos 25 y 26, a que se le devuelva todo el IVA correspondiente a la entrega o prestación,

los Commissioners podrán decidir que se considere que el valor de la entrega o prestación sea su valor normal de mercado.»

10 – La High Court acogió la alegación de los Commissioners según la cual CML, CARC, Weald Leasing y Suas no se exponían a los riesgos económicos y comerciales inherentes normalmente

al arrendamiento financiero de activos. Dicho órgano jurisdiccional consideró que los acuerdos de arrendamiento financiero eran «comercialmente falsos» porque eran muy diferentes de lo que cabría esperar de partes que negocian en igualdad de condiciones y se comportan como en el marco de las operaciones comerciales normales. Tal órgano jurisdiccional aceptó asimismo que, aunque los acuerdos de arrendamiento financiero no eran simulados y pese al intento de hacerlos pasar por acuerdos comerciales típicos, las operaciones eran artificiosas en el sentido de que, si no fuera por el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal, nunca se hubieran realizado en el ámbito comercial. Por tanto, el referido órgano jurisdiccional admitió que esas operaciones no constituían operaciones comerciales normales de las partes. Sin embargo, tras referirse a los apartados 69 a 80 de la sentencia Halifax (citada en la nota 2), el juez observó que el mero hecho de que una transacción no fuera una operación comercial normal no significaba que se tratase de una práctica abusiva. En este contexto, señaló que el Tribunal de Justicia no hizo referencia a «operaciones comerciales normales» ni en el apartado 74 ni en el apartado 86 de su sentencia al establecer el primer requisito para la aplicación de la doctrina del abuso. El juez concluyó que, si el Tribunal de Justicia hubiese pretendido que las referencias a «operaciones comerciales normales» en los apartados 69 y 80 de la sentencia Halifax fueran importantes, este último habría explicado con más detalle el significado de esa expresión.

11 – Véase la sentencia Halifax, citada en la nota 2, apartados 69 a 73.

12 – Véase la sentencia Halifax, citada en la nota 2, apartado 93.

13 – Véase la sentencia Halifax, citada en la nota 2, apartado 94.

14 – Véase la sentencia Halifax, citada en la nota 2, apartados 74 y 75.

15 – Véase la sentencia Halifax, citada en la nota 2, apartado 73.

16 – Sentencia de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield; Rec. p. I?1751.

17 – Sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Rec. p. I?2283), apartado 28.

18 – El arrendamiento financiero de equipo constituye, en principio, una prestación de servicios, conforme al artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA.

19 – En cambio, señalaré que Irlanda afirma en sus observaciones escritas que el principio de neutralidad fiscal exige que la persona que no puede deducir el impuesto cuando éste se devenga debería soportar la carga de la imposibilidad de deducir pagándolo en ese momento.

20 – Según el artículo 4 de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean el lugar de realización, los fines o los resultados de esa actividad.

21 – Véase, por analogía, la sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma (C?23/98, Rec. p. I?419). En ese asunto, el Tribunal de Justicia consideró que el socio de una sociedad que cede en arrendamiento un bien inmueble a la sociedad que tiene la calidad de sujeto pasivo y de la cual forma parte actúa con carácter independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia destacó que no existían lazos de subordinación análogos a los mencionados en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva entre la sociedad y el socio que excluyan el requisito de independencia por parte del socio. El socio, al ceder en arrendamiento un bien corporal a la sociedad, actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando sea simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria.

En mi opinión, de ello resulta por tanto que la mera existencia de una estrecha relación entre dos contribuyentes individualizados no es suficiente para que las autoridades tributarias los consideren uno solo. Compárese con la sentencia de 18 de octubre de 2007, van der Steen (C-355/06, Rec. p. I-8863). El Tribunal de Justicia declaró en dicho asunto que existía una relación de subordinación entre una sociedad y el director de la misma. En primer lugar, señaló que la sociedad pagaba al director un sueldo fijo mensual así como una paga anual de vacaciones. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En segundo lugar, cuando el director prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta. En tercer lugar, el director no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

22 – De los autos parece desprenderse que si en los acuerdos de arrendamiento financiero controvertidos no hubiese participado Suas, que no forma parte de Churchill Group y no está vinculada formalmente a Weald Leasing ni a CARC ni a CML, las autoridades tributarias nacionales habrían podido decidir que se considerara que el valor de la entrega o prestación en cuestión fuese su valor normal de mercado.

23 – El artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que «el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales [...]» El procedimiento para tal autorización se establece en el artículo 27, apartados 2 a 4, de dicha Directiva. Con arreglo al artículo 27, apartado 5, «los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1».

24 – Véase, por analogía, la sentencia Marks & Spencer, citada en la nota 17, apartados 20 a 28. A mi juicio, dicha sentencia establece que el Derecho de la UE no confiere al contribuyente ningún derecho directamente exigible respecto de las exenciones o excepciones reconocidas por los Estados miembros de acuerdo con la Sexta Directiva. Véanse, sin embargo, las conclusiones de la Abogado General Kokott en dicho asunto, en las que sostuvo efectivamente que al contribuyente le amparan derechos derivados tanto del Derecho nacional como del Derecho de la Unión. Véase el punto 43 de las conclusiones.

25 – Véase, por analogía, la sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617), apartado 37.

26 – Citada en la nota 2.

27 – Sentencia Halifax, citada en la nota 2. La determinación del valor normal de mercado de un arrendamiento financiero implica necesariamente tomar en consideración la duración del mismo a la luz de las características de los activos o equipo de que se trate.

28 – Citada en la nota 3.

29 – Citada en la nota 2.

30 – Citada en la nota 4.

- 31 – A pesar de utilizar la expresión sus transacciones comerciales normales» (el subrayado es mío) en el apartado 80 de la sentencia Halifax, citada en la nota 2.
- 32 – Aunque sólo fuera porque las actividades empresariales del operador pueden variar y evolucionar a lo largo del tiempo.
- 33 – Véase, por consiguiente, el apartado 75 de la sentencia Halifax, citada en la nota 2.
- 34 – El órgano jurisdiccional remitente empleó la expresión «comercialmente viables» en la tercera cuestión prejudicial, segunda parte, número 3. Dado que dicha expresión podría interpretarse en el sentido de transacción rentable, evitaré utilizarla.
- 35 – Véase la sentencia Halifax, citada en la nota 2, apartado 81.
- 36 – En mi opinión, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar y ponderar todos los términos contractuales aplicables y las circunstancias pertinentes.
- 37 – Véase el apartado 75 de la sentencia Halifax, citada en la nota 2.