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

En el asunto C-255/02,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), mediante resolución de 27 de junio de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de julio de 2002, en el procedimiento entre:

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, Presidentes de Sala, y los Sres. S. von Bahr (Ponente), J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta, y los Sres. K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd y County Wide Property Investments Ltd, por los Sres. K.P.E. Lasok, QC, y M. Patchett-Joyce, Barrister, designados por la Sra. S. Garrett, Solicitor;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J. Collins y la Sra. R. Caudwell, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. J. Peacock y C. Vajda, QC, y por el Sr. M. Angiolini, Barrister;

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Jurgensen-Mercier, en calidad de agentes;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D.J. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. A.M. Collins, SC;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de abril de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Halifax plc (en lo sucesivo, «Halifax»), Leeds Permanent Development Services Ltd (en lo sucesivo, «Leeds Development») y County Wide Property Investments Ltd (en lo sucesivo, «County»), por una parte, y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), por otra, relativo a la denegación, de éstos, de las solicitudes de recuperación o condonación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que Leeds Development y County habían presentado en el marco de un plan para reducir la carga fiscal del Halifax plc Group.

Marco jurídico

3 Con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA 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.

4 De conformidad con el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, será considerado como sujeto pasivo quien realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo. El concepto de «actividades económicas» se define en dicho apartado 2 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

5 A tenor del artículo 5, apartado 1, de esa misma Directiva, «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

6 Según el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, «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 Del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva se desprende que, salvo algunas excepciones en él enumeradas, los Estados miembros eximirán el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Sin embargo, del artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), de esta Directiva resulta que los Estados miembros podrán conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de estas operaciones.

8 El artículo 13, parte B, letra d), de dicha Directiva prevé que los Estados miembros eximirán del IVA determinadas actividades del sector de servicios financieros.

9 El artículo 17, apartado 2, letra a), de esta misma Directiva prevé:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o que le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.»

10 En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y otras que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva precisa que «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas».

11 A tenor del párrafo segundo de esta misma disposición, «esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19».

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

12 Halifax es una entidad bancaria. La gran mayoría de sus prestaciones están exentas de IVA. En la época de los hechos del litigio principal, podía recuperar menos del 5 % del IVA soportado.

13 Según las observaciones presentadas por Halifax, Leeds Development es una sociedad de promoción inmobiliaria y County una sociedad de promoción inmobiliaria e inversión.

14 De la resolución de remisión se desprende que Leeds Development y County, así como otra sociedad del Halifax plc Group implicada en las operaciones controvertidas, Halifax Property Investments Ltd (en lo sucesivo, «Property»), son todas filiales al cien por cien de Halifax. Leeds Development y County están registradas cada una por separado a efectos del IVA, mientras que Property no se halla registrada.

15 Para su actividad comercial, Halifax debía construir unos centros de atención telefónica («call centres») en cuatro solares diferentes, concretamente, en Cromac Wood y Dundonald, Irlanda del Norte, en Livingston, Escocia, y en West Bank, Leeds, en el noreste de Inglaterra, que tenía en arrendamiento para aproximadamente 125 años, o que tenía en plena propiedad o en pleno disfrute.

16 En primer lugar, el 17 de diciembre de 1999, Halifax celebró con Cusp Ltd, una sociedad independiente de promoción y construcción inmobiliaria, un contrato de explotación del solar de Cromac Wood. A continuación, mediante novación de 28 de febrero de 2000, se desvinculó de dicho contrato y County se subrogó en sus derechos y obligaciones.

17 Entre el 29 de febrero y el 6 de abril de 2000, Halifax, Leeds Development, County y Property firmaron una serie de acuerdos para los distintos solares. De la resolución de remisión se desprende que las operaciones se desarrollaron de manera similar para todos los solares.

18 Por lo que se refiere a los solares de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, el 29 de febrero de 2000, Halifax celebró con Leeds Development varios contratos de préstamo en los que aceptaba prestarle unas cantidades suficientemente grandes para que Leeds Development pudiera adquirir derechos sobre tales solares y ponerlos en explotación, por un importe total de 59.000.000 GBP.

19 Halifax y Leeds Development también firmaron un acuerdo para la ejecución de algunas obras de construcción en los referidos solares. Por estas obras, Leeds Development recibió de Halifax un pago de algo más de 120.000 GBP, de las cuales casi 20.000 GBP en concepto de IVA. Leeds Development emitió por este importe tres facturas, con IVA desglosado, a nombre de Halifax. Además, Halifax firmó con Leeds Development un contrato en virtud del cual dio a ésta, contra pago de una prima, los tres solares en arrendamiento para un período de veinte años cada uno, que el arrendatario podía prorrogar hasta un máximo de 99 años.

20 El 29 de febrero de 2000, Leeds Development celebró también con County un acuerdo de explotación y financiación, en virtud del cual ésta debía llevar a cabo o hacer que se llevaran a cabo las obras de construcción en los terrenos de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, inclusive las obras que Leeds Development había aceptado ejecutar o hacer ejecutar de conformidad con el acuerdo que había firmado con Halifax.

21 En esa misma fecha, Halifax dio a Leeds Development los primeros anticipos con cargo a los préstamos y le pagó por las referidas obras, abonando un importe total de 44.815.000 GBP. Se transfirió esta cantidad a una cuenta bancaria que se gestionaba siguiendo las instrucciones de Leeds Development. Ésta pidió que se pagara a County la misma cantidad, de la que más de 6.600.000 GBP correspondía al IVA, como anticipo por las obras que County había ejecutado ella misma o promovido. Ese mismo día, el banco interviniente registró esta operación y posteriormente se colocaron los fondos en un depósito de noche. En esa misma fecha, County emitió a nombre de Leeds Development una factura con IVA desglosado.

22 Asimismo, el 29 de febrero de 2000 era para Leeds Development su último día del período de declaración de febrero de 2000. Dicha sociedad presentó una declaración en la que pedía la devolución del IVA por un importe aproximado de 6.700.000 GBP.

23 El 1 de marzo de 2000, se transfirió por orden de Leeds Development la cantidad de 44.815.000 GBP, más los intereses devengados, a una cuenta abierta a nombre de County en otro banco.

24 El 6 de abril de 2000, de conformidad con el contrato de 29 de febrero de 2000, Halifax dio en arrendamiento a Leeds Development los terrenos sitos en Cromac Wood, Dundonald y Livingston, contra pago de unas primas por importe total de aproximadamente 7.400.000 GBP, considerándose cada arrendamiento una prestación exenta a efectos del IVA. Leeds Development financió estas primas haciendo una disposición adicional del dinero puesto a su disposición en virtud de los contratos de préstamo iniciales.

25 Ese mismo día, Leeds Development se comprometió igualmente a ceder, a cambio de una prima, cada uno de estos arrendamientos a Property; tales cesiones tenían que ser efectivas el primer día laborable siguiente a la finalización de las obras en el solar correspondiente y ser consideradas operaciones exentas de IVA. Se tenía que calcular la prima según una fórmula que debía dar a Leeds Development un beneficio total de 180.000 GBP. A su vez, Property se comprometió a subarrendar a Halifax los locales de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, en cada caso a cambio de una prima que debía calcularse en función del precio que Property pagaría a Leeds Development por la cesión de los arrendamientos respectivos, más un margen de beneficio. De tales subarrendamientos, Property debía obtener un beneficio total de 85.000 GBP.

26 En lo que se refiere al solar de West Bank, en Leeds, Halifax y Leeds Development firmaron el 13 de marzo de 2000 un contrato de préstamo, un contrato de arrendamiento y otro de obras. Halifax pagó la suma de 41.900 GBP, de la que algo más de 6.000 GBP correspondía al IVA, por las primeras obras ejecutadas y por este importe total Leeds Development emitió una factura con IVA desglosado. De conformidad con el contrato de préstamo, Halifax hizo un primer anticipo de fondos a favor de Leeds Development de alrededor de 3.000.000 de GBP.

27 Ese mismo día, Leeds Development y County celebraron un acuerdo de explotación y financiación. Leeds Development hizo un pago anticipado a favor de County y ésta emitió unas facturas por más de 3.000.000 de GBP, con IVA desglosado, por las obras ejecutadas, importe que comprendía casi 455.000 GBP de IVA. En su declaración correspondiente al mes de marzo de 2000, Leeds Development reclamó la devolución de cuotas de IVA soportadas por alrededor de 455.000 GBP.

28 El 6 de abril de 2000, Halifax dio en arrendamiento a Leeds Development el terreno sito en West Bank y se firmó un acuerdo por el que Leeds Development cedía a Property este arrendamiento contra pago de una prima. Mediante otro acuerdo, Property se comprometió a conceder un subarrendamiento a Halifax.

29 Para la ejecución de las obras contempladas en los distintos acuerdos que había celebrado con Leeds Development, County se comprometió con contratistas independientes y profesionales liberales (en lo sucesivo, «constructores independientes»). El órgano jurisdiccional remitente subraya que posiblemente se firmaron gradualmente acuerdos con los constructores independientes y que los acuerdos puestos en su conocimiento iban acompañados de contratos separados de los que Halifax era parte contratante. Según el tribunal remitente, estos contratos separados garantizaban a Halifax, entre otras cosas, que el constructor independiente en cuestión ejecutaría las tareas y obligaciones asumidas.

30 El órgano jurisdiccional remitente señala que los contratos antes mencionados perseguían los siguientes objetivos fiscales:

— Halifax podría deducir la parte deducible del IVA soportado por las obras acordadas en los contratos firmados con Leeds Development.

— Leeds Development podría deducir, en cuanto al período de declaración de febrero de 2000, el IVA desglosado en la factura que County emitió el 29 de febrero de 2000, esto es, más de 6.600.000 GBP, y, en cuanto al período de declaración de marzo de 2000, el IVA desglosado en la factura emitida el 13 de marzo de 2000, esto es, aproximadamente 455.000 GBP.

— County declararía todo el IVA repercutido, desglosado en dichas facturas, y podría deducir el IVA soportado con motivo de las obras realizadas por los constructores independientes.

— La cesión a Property de los contratos de arrendamiento de los cuatro solares, acordada con Leeds Development el 6 de abril de 2000, resultaría una operación

exenta. Como tales prestaciones tendrían lugar en un ejercicio fiscal distinto, no conllevarían ninguna modificación de los derechos de Leeds Development a recuperar las cuotas soportadas del IVA correspondientes a los períodos de declaración de febrero y marzo de 2000, que caerían dentro del ejercicio cerrado a 31 de marzo de 2000.

31 Según el órgano jurisdiccional remitente, para que esta solución fuera eficaz, era preciso que:

— Halifax, Leeds Development y County tuvieran diferentes códigos de identificación fiscal a efectos del IVA;

— durante todo el primer ejercicio de que se tratara, la producción de Leeds Development gravada al tipo normal constituyera la proporción mayor posible de su producción total. A tal fin, las prestaciones exentas de Leeds Development, consistentes en la cesión a Property de sus derechos sobre los solares, debían posponerse a un ejercicio ulterior, y

— los derechos de propiedad de Leeds Development sobre los solares fueran diseñados de tal modo que no fueran considerados como bienes de inversión. En caso contrario, la cesión a Property de sus derechos hubiera afectado a sus derechos a la deducción.

32 Mediante resoluciones de 4 y 7 de julio de 2000, los Commissioners denegaron las solicitudes de deducción presentadas por Leeds Development y por County con respecto al IVA que los constructores independientes habían facturado a ésta.

33 Según el órgano jurisdiccional remitente, los Commissioners consideraron que:

— como Leeds Development no había realizado obras para Halifax ni había recibido de County prestaciones de obras de construcción, tales operaciones no debían tenerse en cuenta a los efectos del IVA;

— los acuerdos analizados en su contexto global mostraban que Halifax había recibido prestaciones de obras de los constructores independientes, y no de Leeds Development. Por consiguiente, Halifax podía deducir el IVA correspondiente a tales obras aplicando su tipo de recuperación normal.

34 Halifax, Leeds Development y County impugnaron las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Halifax alegó que estas decisiones tenían por efecto que fuera tratada como si se hubiera beneficiado de unas prestaciones imponibles de servicios de construcción, cuando estas prestaciones debían ser consideradas como realizadas a favor de County. Leeds Development y County sostuvieron que tales decisiones equivalían a denegar sus solicitudes de recuperación o de condonación del IVA soportado.

35 Halifax, Leeds Development y County señalaron que las operaciones realizadas en el marco de los acuerdos a los que se referían sus recursos eran genuinas. No sólo las entregas o prestaciones de los constructores independientes, sino también las prestaciones de servicios de construcción realizadas por County y las prestaciones de servicios de construcción y las entregas de terrenos efectuadas por Leeds Development tenían fines comerciales. Estas dos sociedades, así como Property, debían obtener beneficios de su participación respectiva en tales acuerdos. Halifax, Leeds Development y County afirmaron que, si bien los acuerdos adoptados habían sido estructurados de tal modo que se obtuviera un resultado fiscal favorable, el sistema del IVA imponía que se facturara el impuesto operación por operación.

36 Los Commissioners alegaron, en primer lugar, que una operación efectuada con el único fin de eludir el IVA no es en sí misma ni «entrega» ni «prestación», ni una medida tomada en el curso de una «actividad económica», tal y como deben interpretarse dichos términos de la Sexta Directiva. La aplicación de este principio de interpretación a los acuerdos en cuestión significa, en su opinión, que los compromisos adquiridos por Leeds Development con Halifax no pueden considerarse «entregas» ni «prestaciones», y lo mismo vale para los compromisos adquiridos por County con Leeds Development.

37 En segundo lugar, los Commissioners afirmaron que, de conformidad con el principio general del Derecho comunitario de que procede impedir el abuso de Derecho, no deben tenerse en cuenta las operaciones realizadas con el único fin de eludir el IVA, sino que se debe aplicar lo dispuesto en la Sexta Directiva a la verdadera naturaleza de las operaciones en cuestión. Los Commissioners concluyeron que, sea cual fuere la óptica que se adoptara para examinar estos acuerdos, sólo los constructores independientes habían prestado verdaderamente servicios de construcción, y ello directamente a Halifax.

38 Mediante resolución de 5 de julio de 2001, el VAT and Duties Tribunal desestimó los recursos.

39 Halifax, Leeds Development y County interpusieron recurso de apelación ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, que anuló dicha resolución y devolvió el asunto al VAT and Duties Tribunal.

40 Dicho Tribunal señaló que en su primera resolución, adoptada el 5 de julio de 2001, se había basado en una interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, según el cual hacía falta atenerse a las características objetivas de las operaciones, para llegar a la conclusión de que las operaciones en cuestión no eran entregas ni prestaciones a efectos del IVA. El referido Tribunal considera que ahora procede someter a la consideración del Tribunal de Justicia la interpretación de esta disposición.

41 Además, la primera resolución del órgano jurisdiccional remitente había dirimido el litigio principal sin preguntarse si los participantes en las operaciones en cuestión habían incurrido en algún «abuso de Derecho». Dado que se ha anulado esta resolución, procede igualmente examinar la interpretación de este principio.

42 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que de los testimonios de los directivos de Halifax, Leeds Development y County se desprende que el único objetivo perseguido por estas dos últimas sociedades con la realización de las operaciones de que se trata era eludir el IVA. En otras palabras, Halifax, Leeds Development y County habían tenido la voluntad de obtener una ventaja fiscal mediante la elaboración de un plan artificial de evasión fiscal. En cuanto a este punto, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569, apartado 53).

43 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, London, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) a) En las circunstancias de autos, las operaciones

i) efectuadas por cada uno de los participantes con la única intención de obtener una ventaja fiscal y

ii) que no tienen ningún objetivo económico autónomo,

¿deben considerarse, a efectos del IVA, entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los participantes, o a favor de éstos, en el curso de sus actividades económicas?

b) En las circunstancias de autos, ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar la identidad de los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los constructores independientes?

2) La doctrina del abuso de Derecho, tal como ha sido desarrollada por el Tribunal de Justicia, ¿tiene por efecto denegar las solicitudes de las partes demandantes para la recuperación o condonación de las cuotas soportadas del impuesto derivado de la realización de las operaciones de que se trata?»

Sobre la primera cuestión, letra a)

44 Mediante su primera cuestión, letra a), el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, esencialmente, si operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando se llevan a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

45 Halifax, Leeds Development y County alegan que, en el sistema establecido por la Sexta Directiva, las operaciones que se lleven a cabo, pero que se efectúen con la única intención de obtener una ventaja fiscal, sin que tengan ningún objetivo económico autónomo, son, a efectos del IVA, entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los participantes, o a favor de éstos, en el curso de sus actividades económicas.

46 Los Gobiernos del Reino Unido y de Irlanda sostienen que las operaciones que, por una parte, sean efectuadas por cada participante con la única intención de obtener una ventaja fiscal y, por otra, no tengan ningún objetivo económico autónomo no son entregas ni prestaciones efectuadas por los participantes en el curso de sus actividades económicas.

47 La Comisión estima que el objetivo con el cual se realice una operación carece de toda relevancia a los efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

48 Procede recordar de entrada que la Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles (véase, en particular, la sentencia de 26 de junio de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 38).

49 A este respecto, la Sexta Directiva asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

50 En lo que se refiere, en primer lugar, al concepto de «entregas de bienes», el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

51 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en particular, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 21 de abril de 2005, C-25/03, HE, Rec. p. I-3123, apartado 64).

52 En cuanto al concepto de «prestaciones de servicios», del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que dicho concepto engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la misma Directiva.

53 En segundo lugar, de conformidad con el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, sean cuales fueren las finalidades y los resultados de dicha actividad.

54 Por último, el concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva como comprensivo de «todas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, según la jurisprudencia, engloba todas las fases de la producción, la distribución y la prestación de servicios (véanse, en particular, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17, y MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, antes citada, apartado 42).

55 Como el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 26 de la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta (véanse, asimismo, la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, así como, en este sentido, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 38).

56 De hecho, dicho análisis así como el de los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 44).

57 Como el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 24 de la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), la existencia de una obligación de la administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate.

58 De las consideraciones anteriores se desprende que operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

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

60 De lo anterior resulta que procede responder a la primera cuestión, letra a), que operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los

artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Sobre la segunda cuestión

61 Mediante su segunda cuestión, que procede examinar antes de la primera, letra b), el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, en esencia, si debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

62 Halifax, Leeds Development y County consideran que, en el contexto del sistema del IVA, no existe en el Derecho comunitario ninguna doctrina de abuso de Derecho que las autoridades fiscales de un Estado miembro puedan invocar contra particulares para denegar sus solicitudes de recuperación o deducción del impuesto soportado.

63 El Gobierno del Reino Unido estima que el principio del abuso de Derecho es un principio general del Derecho comunitario que prohíbe a un sujeto pasivo deducir el IVA, de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva y con cualquier legislación nacional aplicable por la que se incorpore este artículo al ordenamiento jurídico nacional, cuando de la solicitud de deducción se desprende que no se han alcanzado los objetivos del IVA establecidos en la Sexta Directiva y que el sujeto pasivo crea artificialmente las condiciones que justifican la solicitud de deducción.

64 El Gobierno francés alega que el Derecho comunitario, por cuanto permite que un Estado miembro adopte medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado CE, algunos de sus nacionales puedan invocar normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta, no se opone a que un Estado miembro prive del derecho a la deducción a un sujeto pasivo o grupo de sujetos pasivos, vinculados entre sí, que hayan realizado operaciones puramente artificiales, con la única finalidad de obtener una devolución indebida del IVA.

65 Irlanda sostiene que la doctrina del abuso de Derecho, tal como ha sido desarrollada por el Tribunal de Justicia, permite a las autoridades fiscales denegar las solicitudes de sus contribuyentes para la recuperación o deducción de las cuotas de IVA que hayan soportado por la realización de operaciones como las controvertidas en el litigio principal.

66 La Comisión opina que, cuando un sujeto pasivo o grupo de sujetos pasivos vinculados entre sí realizan una serie de operaciones que, consideradas en su conjunto, dan lugar a una situación artificial cuyo único objetivo es crear las condiciones necesarias para la recuperación del IVA soportado, no deben tomarse en consideración tales operaciones.

Apreciación del Tribunal de Justicia

67 Con carácter preliminar, procede declarar que, de hecho, parece que los problemas suscitados en las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal se deben, al menos en parte, a una normativa nacional que permite a un sujeto pasivo que realiza al mismo tiempo operaciones gravadas y no gravadas, o únicamente operaciones no gravadas, ceder los contratos de arrendamiento de una propiedad inmobiliaria a otra entidad que está bajo su control, la cual tiene derecho a optar por la tributación del arrendamiento de esta propiedad y, de este modo, a deducir la totalidad del IVA soportado por los gastos de construcción o de renovación.

68 A pesar de esta declaración, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C-367/96, Rec. p. I-2843, apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C-373/97, Rec. p. I-1705, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 32).

69 En efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede 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 comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de 3 de marzo de 1993, General Milk Products, C-8/92, Rec. p. I-779, apartado 21, y Emsland-Stärke, antes citada, apartado 51).

70 Este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA.

71 Efectivamente, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76).

72 Sin embargo, según ha recordado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia, la legislación comunitaria también debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo, C-301/97, Rec. p. I-8853, apartado 43). Este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión, 326/85, Rec. p. 5091, apartado 24, y de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, Rec. p. I-4243, apartado 34).

73 Además, de la jurisprudencia resulta 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 del IVA (véanse, en particular, la sentencia BLP Group, antes citada, apartado 22, y la de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33). Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, como recordó el Abogado General en el punto 85 de sus conclusiones, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal.

74 A la luz de estas consideraciones, parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, 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 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 tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-7355, apartado 40).

77 Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véase, en particular, la sentencia de 17 de octubre de 2002, Payroll y otros, C-79/01, Rec. p. I-8923, apartado 29).

78 A este respecto, por lo que se refiere al objetivo del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, procede recordar que este régimen 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, 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, en este sentido, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24, y Zita Modes, antes citada, apartado 38).

79 En efecto, según jurisprudencia reiterada, el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), y el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 24; Abbey National, antes citada, apartado 26, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 29).

80 Pues bien, 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 adapte 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.

81 En cuanto al segundo elemento, 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 (véase, en este sentido, la sentencia Emsland-Stärke, antes citada, apartado 58).

82 En cualquier caso, de la resolución de remisión resulta que el VAT and Duties Tribunal considera que las operaciones de que se trata en el litigio principal tenían como única finalidad obtener una ventaja fiscal.

83 Por último, procede recordar que el derecho a la deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

84 Sin embargo, como el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de señalar, sólo a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 41, y Schlossstraße, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 42).

85 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

86 La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, 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 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 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 consista en obtener una ventaja fiscal.

Sobre la primera cuestión, letra b)

87 Habida cuenta de las respuestas dadas a la primera cuestión, letra a), y a la segunda cuestión, procede entender la primera cuestión, letra b), en el sentido de que el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, en esencia, en qué condiciones puede recaudarse el IVA cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

88 El Gobierno del Reino Unido considera que deben examinarse los elementos que demuestran el verdadero fundamento económico y que determinan si se cumplen o no los objetivos de la Sexta Directiva.

89 Dicho Gobierno entiende que, en el litigio principal, estos elementos son los demostrados por el VAT and Duties Tribunal en su primera resolución, en concreto:

a) Halifax era la cabeza pensante detrás de tales operaciones;

b) Halifax se encargó de la financiación de las operaciones, sin cobrar intereses;

c) Halifax siempre ha conservado la posesión de los solares, de modo que las ventajas obtenidas de las obras de construcción revirtieron directamente a ella;

d) Halifax tenía vínculos contractuales directos con los constructores independientes en forma de garantías; y

e) ni County, ni Leeds Development eran titulares de derechos de propiedad significativos.

Según el referido Gobierno, estos elementos llevan a la conclusión de que Halifax es el destinatario de las prestaciones realizadas por los constructores independientes y, por consiguiente, conducen a un resultado conforme con los objetivos de la Sexta Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

90 Con carácter preliminar, procede señalar que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre la recaudación del IVA. Dicha Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados (véase el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 27).

91 En consecuencia, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que el Tesoro público puede recaudar el IVA *a posteriori,* sin traspasar no obstante los límites derivados del Derecho comunitario (véase el auto Transport Service, antes citado, apartado 28).

92 Sin embargo, procede recordar a este respecto que las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (véanse la sentencia Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 52, y el auto Transport Service, antes citado, apartado 29). En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véase la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59).

93 Además, procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas (véase, en este sentido, la sentencia Emsland-Stärke, antes citada, apartado 56).

94 De lo anterior se desprende que 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.

95 A este respecto, la administración tributaria está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas respecto a cada operación de la que compruebe que el derecho a deducción se ejercitó de forma abusiva (sentencia Fini H, antes citada, apartado 33).

96 Sin embargo, la administración tributaria también debe restar de tales cantidades todo impuesto que haya gravado una operación con IVA repercutido, impuesto que el sujeto pasivo afectado estaba obligado a pagar artificialmente en el marco del plan de reducción de la carga fiscal, y, en su caso, debe devolver cualquier excedente.

97 Del mismo modo, la administración tributaria debe permitir al sujeto pasivo, que a falta de operaciones constitutivas de una práctica abusiva habría sido el beneficiario de la primera operación no constitutiva de tal práctica, que deduzca, de conformidad con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, el IVA que grave dicha operación.

98 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión, letra b), que, cuando se comprueba 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.

Costas

99 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 (Gran Sala) declara:

1) **Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.**

2) **Procede interpretar la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.**

La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, 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 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 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 consista en obtener una ventaja fiscal.

3) **Cuando se comprueba 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.**

Firmas