SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 30 de septiembre de 2010 *

En el asunto C-395/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 6 de agosto de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de octubre de 2009, en el procedimiento entre

**Oasis East sp. z o.o.**

y

**Minister Finansów,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de julio de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Oasis East sp. z o.o., por los Sres. M. Wojda y J. Martini;

— en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. M. Szpunar y M. Jarosz, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Owsiany-Hornung y K. Herrmann, y por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 17, apartados 2 y 6, 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/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), cuyas disposiciones reprodujo en lo sustancial el artículo 176 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).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Oasis East sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Oasis East») y el Minister Finansów (Ministerio de Hacienda polaco).

## Marco jurídico

*Normativa de la Unión*

3 A tenor del artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante del artículo 28 *septies* de la misma:

«2. 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 [(en lo sucesivo, "IVA")] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del [IVA]. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva».

4 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112.

5 A tenor del artículo 176 de esta última Directiva:

«El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deductible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

*Normativa nacional*

6 El artículo 25, apartado 1, punto 1 *bis,* de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (ustawa o podatku VAT z roku 1993), de 8 de enero de 1993 (en lo sucesivo, «Ley del IVA de 1993»), dispone lo siguiente:

«No podrá practicarse una reducción del importe del impuesto adeudado ni la devolución de la diferencia con respecto al impuesto devengado por una importación de servicios acometida por el sujeto pasivo, en relación con la cual el pago de la contraprestación se efectúe directa o indirectamente a una persona que tenga su domicilio, su sede o su administración central en alguno de los territorios o países indicados en el anexo número 9 de la Ley».

7 El anexo número 9 de la Ley del IVA de 1993, denominado «Relación de países (territorios) respecto de los cuales el impuesto devengado por una importación de servicios no da lugar a una reducción del importe del impuesto adeudado ni a un derecho a la devolución de la diferencia con respecto al impuesto devengado», contiene la siguiente enumeración:

«1) Principado de Andorra.

2) Anguila – territorio autónomo dependiente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

3) Antigua y Barbuda.

4) Aruba – territorio autónomo del Reino de los Países Bajos.

5) Bahamas.

6) Reino de Bahreïn.

7) Barbados.

8) Belize.

9) Bermudas – territorio dependiente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

10) Islas Vírgenes Británicas – territorio dependiente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

11) Islas Cook – administración autónoma en libre asociación con Nueva Zelanda.

12) Commonwealth de Dominica.

13) Gibraltar – territorio sujeto a la Corona Británica.

14) Granada.

15) Guernesey/Isla de Sark/Alderney – territorio sujeto a la Corona Británica.

16) Hong Kong – región administrativa especial de la República Popular China.

17) Jersey – territorio sujeto a la Corona Británica.

18) Islas Caimán – territorio dependiente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

19) República de Liberia.

20) Principado de Liechtenstein.

21) Macao – región administrativa especial de la República Popular China.

22) República de Maldivas.

23) Isla de Man – territorio sujeto a la Corona Británica.

24) República de las Islas Marshall.

25) República de Mauricio.

26) Principado de Mónaco.

27) Montserrat – territorio dependiente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

28) República de Nauru.

29) Antillas Neerlandesas – territorio autónomo del Reino de los Países Bajos.

30) Niue – administración autónoma en libre asociación con Nueva Zelanda.

31) República de Panamá.

32) Estado independiente de Samoa.

33) República de las Seychelles.

34) Federación de San Cristóbal y Nieves.

35) Santa Lucía.

36) San Vicente y las Granadinas.

37) Reino de Tonga.

38) Islas Turcas y Caicos – territorio dependiente del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

39) Islas Vírgenes de los Estados Unidos – territorio no incorporado de los Estados Unidos.

40) República de Vanuatu.

41) Emiratos Árabes Unidos.»

8 Este régimen fiscal fue mantenido en lo sustancial en virtud de las disposiciones de la Ley del IVA (ustawa o podatku VAT z roku 2004), de 11 de marzo de 2004 (en lo sucesivo, «Ley del IVA de 2004»), a saber, el artículo 88, apartado 1, punto 1, de dicha Ley, en relación con el anexo número 5 de la misma, con la salvedad de que la lista que figura en dicho anexo contiene 39 Estados y territorios, en lugar de 41. Las citadas disposiciones entraron en vigor el 1 de mayo de 2004.

**Litigio principal y cuestión prejudicial**

9 Oasis East fabrica y vende sistemas refrigeradores de agua. En el marco de sus actividades –que incluyen asimismo servicios posventa–, recurre a los servicios que le presta una empresa establecida en uno de los territorios enumerados en el anexo número 9 de la Ley del IVA de 1993, anexo que fue sustituido por el anexo número 5

de la Ley del IVA de 2004. La mencionada empresa presta a Oasis East servicios de gestión y asistencia técnica. En particular, tales servicios se refieren a las siguientes actividades: marketing, organización y participación en ferias internacionales, medidas operativas en el ámbito de la planificación de producción, servicios de ingeniería, asesoramiento financiero y contable, organización de transportes, servicios relacionados con el uso de sistemas informáticos, y coordinación de compras y ventas.

10 El 28 de diciembre de 2007, Oasis East planteó al Delegado de Hacienda de Katowice una consulta relativa a si tenía derecho a deducir, a partir del 1 de mayo de 2004, el impuesto soportado por la importación de servicios administrativos cuya contraprestación se pagaba a una empresa con domicilio social en uno de los territorios que figuran en el anexo número 5 de la Ley del IVA de 2004.

11 Mediante resolución de 4 de abril de 2008, el Delegado de Hacienda de Katowice contestó en sentido negativo a la consulta formulada por Oasis East, considerando que esta sociedad no tenía derecho a deducir el impuesto soportado, habida cuenta de que la contrapartida por los servicios en cuestión se pagaba a una empresa que tenía su domicilio, su sede o su administración central en uno de los territorios indicados en el anexo número 5 de la Ley del IVA de 2004.

12 El Delegado de Hacienda de Katowice puso de relieve que la legislación nacional no era incompatible con el Derecho de la Unión, habida cuenta de que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva autorizaba a los Estados miembros a mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva. De ello dedujo que la República de Polonia había conservado la facultad de mantener en vigor las restricciones en materia de deducción del IVA existentes en la fecha de su adhesión a la Unión Europea.

13 El 18 de junio de 2008, Oasis East interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución de 4 de abril de 2008 ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal de lo contencioso-administrativo del voïevodie de Gliwice).

14 Mediante sentencia de 22 de diciembre de 2008, dicho tribunal desestimó el recurso interpuesto por Oasis East, considerando que el hecho de mantener, en el ordenamiento jurídico nacional, la exclusión contemplada en el artículo 88, apartado 1, punto 1, de la Ley del IVA de 2004 no constituía una infracción del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

15 En el recurso de casación que interpuso el 9 de marzo de 2009, Oasis East reiteró la argumentación invocada anteriormente. En tales circunstancias, el Naczelny Sad Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El Derecho comunitario –especialmente el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva [...] (actualmente artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE […])–, ¿permite a un Estado miembro aplicar disposiciones nacionales que excluyen el derecho del sujeto pasivo a una reducción del importe del impuesto adeudado o a la devolución de la diferencia del impuesto devengado por una importación de servicios cuya contraprestación se pague directa o indirectamente a una persona que tenga su domicilio, su sede o su administración central en alguno de los territorios o países calificados de "paraísos fiscales" por el Derecho nacional, cuando tal exclusión se aplicaba en el Estado miembro ya antes de su adhesión a la Comunidad?»

**Sobre la cuestión prejudicial**

16 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuyas disposiciones reprodujo en lo sustancial el artículo 176 de la Directiva 2006/112, autoriza a mantener una legislación nacional aplicable en el Estado miembro interesado en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y que excluye con carácter general el derecho a deducir el IVA soportado por la importación de servicios cuya contraprestación se pague directa o indirectamente a una persona establecida en algún Estado o territorio calificado de «paraíso fiscal» por la citada legislación.

17 Teniendo en cuenta que la cuestión planteada menciona literalmente tanto el artículo 1, apartado 6, de la Sexta Directiva como el artículo 176 de la Directiva 2006/112, procede declarar, con carácter preliminar, que ambas disposiciones son sustancialmente idénticas.

18 Para responder a la cuestión prejudicial, procede recordar que el derecho a deducción enunciado en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42; de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 33, y de 15 de abril de 2010, X Holding y Oracle Nederland, C-538/08 y C-33/09, Rec, p. I-3129, apartado 37).

19 No obstante, el principio del derecho a deducción está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. En efecto, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción, existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo (véanse las sentencias

de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca, C-371/07, Rec. p. I-9549, apartado 28, así como X Holding y Oracle Nederland, antes citada, apartado 38).

20 Dado que el Consejo no ha adoptado tales disposiciones, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a la deducción del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no contiene en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción (véanse las sentencias de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 23, y Danfoss y AstraZeneca, antes citada, apartado 29).

21 No obstante, en lo que atañe al alcance del régimen excepcional previsto en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que dicha disposición presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros eran legales en virtud de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), la cual era anterior a la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 21, así como X Holding y Oracle Nederland, antes citada, apartado 40).

22 A este respecto, el artículo 11 de la Segunda Directiva, pese a establecer en su apartado 1 el derecho a deducción, establecía, en su apartado 4, que los Estados miembros podían excluir del régimen de deducción determinados bienes y servicios, en especial aquellos que fueran susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.

23 Por consiguiente, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no atribuyó a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir del derecho a deducción del IVA todos o casi todos los bienes y servicios, vaciando de esta forma de

contenido el régimen establecido mediante el artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva. Así pues, la mencionada facultad no contempla exclusiones generales ni exime a los Estados miembros de la obligación de definir suficientemente los bienes y servicios excluidos del derecho a deducción (véanse, en este sentido, las sentencias Royscot y otros, antes citada, apartados 22 y 24, y de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartados 33 y 35).

24 Por otro lado, al tratarse de un régimen que constituye una excepción al principio del derecho a deducción del IVA, debe ser objeto de interpretación estricta (véanse las sentencias Metropol y Stadler, antes citada, apartado 59, y de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, Rec. p. I-10921, apartado 28).

25 En lo que atañe al litigio principal y a la eventual aplicación del régimen excepcional previsto en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, cabe señalar que dicha Directiva entró en vigor en Polonia en la fecha de adhesión de este Estado miembro a la Unión, es decir, el 1 de mayo de 2004. Por lo tanto, ésta es la fecha pertinente a efectos de aplicar la mencionada disposición en lo que respecta a dicho Estado miembro (véase la sentencia Magoora, antes citada, apartado 27).

26 En relación con la observación del Gobierno polaco de que la redacción del artículo 176 de la Directiva 2006/112 establece una distinción entre aquellos Estados miembros que se adhirieron a la Unión con anterioridad al 1 de enero de 1979 y aquellos otros cuya adhesión, como en el caso de Polonia, fue posterior a dicha fecha, basta con poner de relieve que tal diferencia no tiene otra finalidad que determinar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstos en la legislación nacional los gastos que no daban derecho a la deducción del IVA.

27 Por consiguiente, en lo que atañe al alcance de las exclusiones consideradas, el artículo 176 de la Directiva 2006/112 no puede ser objeto de una interpretación diferente según que el Estado miembro de que se trate se haya adherido a la Unión antes del 1 de enero de 1979 o lo haya hecho con posterioridad a dicha fecha. Así pues, la aparición del citado artículo 176 no tuvo incidencia en la jurisprudencia relativa a la interpretación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

28 A efectos de valorar la legislación nacional controvertida en el litigio principal en relación con el régimen excepcional que establece, procede declarar, tal como también ha puesto de relieve el órgano jurisdiccional remitente, que dicha legislación constituye una medida de carácter general que restringe el derecho a deducir el IVA soportado por toda importación de servicios cuya contraprestación se pague directa o indirectamente a una persona establecida en algún Estado o territorio calificado de «paraíso fiscal» por la mencionada legislación.

29 Ahora bien, tal legislación contiene una limitación del derecho a la deducción del IVA que excede de la limitación que autoriza el artículo 17, apartado 16, de la Sexta Directiva.

30 En efecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que los Estados miembros no están autorizados a mantener exclusiones del derecho a la deducción del IVA que se apliquen con carácter general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o servicios (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rec. p. I-3459, apartados 28 y 29, así como X Holding y Oracle Nederland, antes citada, apartado 44).

31 En lo que atañe, por último, a la consideración aducida por el Gobierno polaco según la cual la legislación nacional controvertida obedece a la necesidad de prevenir el fraude fiscal, procede subrayar que, si bien es verdad que el Tribunal de Justicia ha reconocido, en el apartado 70 de la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), que el principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica en el ámbito del IVA, no es menos cierto que dicho principio no justifica que los Estados miembros amplíen el ámbito de aplicación del régimen excepcional de que se trata. Por otro lado, en el supuesto de que –tal como afirma el órgano jurisdiccional

remitente– las restricciones que establece el Derecho polaco estuvieran motivadas por la necesidad de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, el artículo 27 de la Sexta Directiva regula al efecto un procedimiento especial que permite al Consejo autorizar a todo Estado miembro a adoptar medidas excepcionales específicas.

32 A la vista de todo lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuyas disposiciones reprodujo en lo sustancial el artículo 176 de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a mantener una legislación nacional aplicable en el Estado miembro interesado en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y que excluye con carácter general el derecho a deducir el IVA soportado por la importación de servicios cuya contraprestación se pague directa o indirectamente a una persona establecida en algún Estado o territorio calificado de «paraíso fiscal» por la citada legislación.

**Costas**

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

**El artículo 17, apartado 6, 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, cuyas disposiciones reprodujo en lo sustancial el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a mantener una legislación nacional aplicable en el Estado miembro interesado en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y que excluye con carácter general el derecho a deducir el IVA soportado por la importación de servicios cuya contraprestación se pague directa o indirectamente a una persona establecida en algún Estado o territorio calificado de «paraíso fiscal» por la citada legislación.**

Firmas