

**CONCATENACION TRANSFRONTERIZA DE SUJETOS
PASIVOS POR INVERSION EN EL IVA EUROPEO***

**CROSS-BORDER REVERSAL OF CONNECTED CHARGES IN
EUROPEAN VAT**

Rev. Boliv. de Derecho N° 38, julio 2024, ISSN: 2070-8157, pp. 370-397

* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación "La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S.XXI", Prometeo/2021/041.

Enrique DE
MIGUEL
CANUTO

ARTÍCULO RECIBIDO: 9 de abril de 2024

ARTÍCULO APROBADO: 30 de abril de 2024

RESUMEN: La Directiva 2006/112 respalda que un sujeto pasivo, establecido en el territorio de un Estado de la Unión, pueda deducir el IVA devengado en ese Estado como destinatario por servicios recibidos de sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros y utilizados, a su vez, para prestar sus servicios a empresarios destinatarios en otros Estados de la Unión europea distintos de donde está establecido.

PALABRAS CLAVE: Destino transfronterizo; inversión del sujeto pasivo; IVA.

ABSTRACT: *Directive 2006/112 supports that a taxable person, established in the territory of a State of the Union, can deduct the VAT accrued or paid in that State for services provided by taxable persons established in other Member States and used, in turn, to provide services to recipients taxpayers in other Member States than the one in which it is established.*

KEY WORDS: Cross-border destination; VAT; reverse charge.

SUMARIO.- I. “REVERSORES” y “REVERTIDOS”.- II. CASO ENTERTAINMENT BULGARIA SYSTEM.- III. DEDUCCIÓN EN REVERSIONES ENCADENADAS.- IV. RÉGIMEN DE FRANQUICIA Y DEDUCCIÓN.- V. CASO R.B.S. DRUTSCHLAN HOLDINGS.- VI. OPERACIÓN ILOCALIZABLE.- VII. CALIFICACIONES ASIMÉTRICAS.- VIII. CASO SALOMIE Y OLTEAN.- IX. DESPROPORCIÓN DE LA CONSECUENCIA.- X. RECALIFICACIÓN DE LA OPERACIÓN.

I. “REVERSORES” Y “REVERTIDOS”.

En el Sistema europeo del IVA, situados en el Estado de la imposición, que coincide con el *Estado de localización de las operaciones*, podemos encontrar el fenómeno de un sujeto pasivo no establecido¹ prestando un servicio localizado en destino, del que es sujeto pasivo o deudor el empresario destinatario establecido en su territorio. Y, consecutivamente, que el mismo destinatario receptor, como operador, establecido en su territorio, a su vez, presta servicios transfronterizos localizados en destino en otro Estado de la Unión europea en donde resulta sujeto pasivo o deudor un empresario allí destinatario. Dos inversiones del sujeto pasivo² consecutivas.

¿Qué cuotas y en qué condiciones podrá deducir el sujeto pasivo por inversión establecido en el Estado de las operaciones? Objeto: cuotas contabilizadas como soportadas en el Estado de las operaciones por bienes y servicios recibidos suministrados por otro sujeto pasivo. Condición: que los bienes y servicios recibidos por el sujeto pasivo sean destinados a las necesidades de sus operaciones gravadas en el Estado de la imposición. Condición alternativa: bienes y servicios recibidos utilizados para las necesidades de las operaciones (transfronterizas) en

- 1 Sobre la condición de sujeto pasivo no establecido en el territorio de imposición cabe acudir a la sentencia del T.J.U.E. de 6 de octubre de 2011 (TJCE 2011\1295), caso *Markus Stoppelkamp*, causa C-421/10 (Alemania) y a la sentencia de 28 de junio de 2007 (TJCE 2007, 173), caso *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06. La Directiva común, en cuanto a la inversión del sujeto pasivo, no distingue entre que el empresario que presta el servicio esté establecido en un Estado de la Unión y que el empresario esté establecido en un Estado tercero, sino que la solución impositiva en ambos casos es la misma. Porque el Estado de la imposición pasa a ser el Estado de destino.
- 2 CASAS AGUDO, D.: “Inversión del sujeto pasivo o “reverse charge”, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad”, *Crónica tributaria*, núm. 131, 2009; FEDELI, S. y FORTE, F.: “EU VAT frauds”, *European journal of law and economics*, núm. 2, 2011; QUIGLEY, P.: “Extension of French Reverse Charge Mechanism”, *International VAT monitor*, núm. 1, 2007; VILLAR EZCURRA, M.: “La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA”, *Quincena fiscal*, núm. 7, 2014; BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales*, 3ª ed., Madrid, 2021, CALVO VERGEZ, J.: *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid, 2015; DE LA FERIA, R.: *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009; FALCÓN TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Barcelona, Buenos aires, Sao Paulo, 2ª ed., 2013.

• Enrique de Miguel Canuto

Catedrático de Derecho financiero y tributario en la Universitat de València (España).
Correo electrónico Enrique.de-miguel@uv.es.

otro Estado “que habrían originado derecho a deducir si se hubieran efectuado en el Estado de las operaciones”³.

Partiendo de la expresión “reversión de la carga”, sinónima de inversión del sujeto pasivo, cabe llamar *reversor* a quien “revierte la carga”, entregando bienes o prestando servicios localizados en destino⁴, transfronterizo, con inversión del sujeto pasivo. Caso particular es el enunciado en la letra e) del art. 214.I de la Directiva IVA de 2006: “los sujetos pasivos establecidos en su territorio respectivo que presten servicios en el territorio de otro Estado miembro en el cual el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario del servicio según lo dispuesto en el artículo 196”. Y cabe llamar *revertido* a quien asume la “carga revertida”, al sujeto pasivo que recibe como destinatario un bien o servicio localizado en destino, resultando sujeto pasivo por inversión. Caso particular es el enunciado en la letra d) del art. 214.I de la Directiva IVA de 2006: “los sujetos pasivos que reciban en el interior de su territorio respectivo servicios respecto de los cuales sean deudores del IVA con arreglo al artículo 196”.

La Directiva 2006/112 respalda que un sujeto pasivo, establecido en el territorio de un Estado, pueda deducir el IVA devengado o pagado [como revertido] en ese Estado por servicios recibidos de sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros, servicios utilizados, a su vez [como reversor], para prestar servicios transfronterizos en otros Estados distintos de aquél en el que está establecido.

Por contra, la Directiva 2006/112 conduce a excluir que un sujeto pasivo, que estando establecido en el territorio de ese Estado disfruta del régimen de franquicia, pueda deducir el IVA devengado o pagado en ese Estado por servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en otros Estados y utilizados, a su vez, para prestar servicios en otros Estados miembros distintos de aquél en el que está establecido el sujeto pasivo mencionado.

El Tribunal de la Unión ha precisado que un Estado no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo que habiendo adquirido bienes en ese Estado los ha utilizado para las necesidades de operaciones transfronterizas efectuadas en otro Estado miembro basándose en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado.

3 La condición no es el gravamen efectivo de la operación en el Estado de destino, sino que la operación habría sido gravada de haber sido efectuada en el Estado de la imposición. La norma, a efectos de deducción, como vemos, convierte a los demás Estados en destino en un espejo del Estado de la imposición. Desde otro punto de vista cabe anotar que esta condición para la deducción no prejuzga la fisonomía de la cuota contabilizada como soportada.

4 Desde el punto de vista sistemático el destino puede ser nacional o doméstico y puede ser un destino transfronterizo. El supuesto clásico de inversión del sujeto pasivo, suministro por un sujeto pasivo no establecido en el territorio de imposición, integra un destino *transfronterizo*.

Ante un sujeto pasivo que debe abonar a la Administración el impuesto que debería haber repercutido y no lo hizo, la Directiva 2006/112 se opone a una normativa en virtud de la cual le es denegado el derecho a deducción del IVA soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de sus operaciones gravadas, mientras no se haya registrado a efectos del IVA y no haya presentado la declaración del impuesto, y todo por no haber estado registrado en su día a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones.

Aclarar que, en el campo de las entregas de bienes, la inversión del sujeto pasivo en el Estado de la imposición en la entrega realizada por un no establecido, exige como presupuesto inexcusable *que el reversionario no establecido* haya realizado una previa compra interior del bien o una previa adquisición intracomunitaria del bien o una previa importación del bien, que esté localizada en el Estado de la imposición, que es el lugar de establecimiento del empresario revertido. Presupuesto, antesala o complementariedad indeclinable que sin embargo no se da en el campo de las prestaciones de servicios con inversión del sujeto pasivo.

II. CASO ENTERTAINMENT BULGARIA SYSTEM.

El caso *Entertainment Bulgaria System*⁵, resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 15 de noviembre de 2017, en cuestión prejudicial elevada por el Tribunal de lo contencioso de Sofía, presenta un empresario establecido en el Estado de la imposición que, por un lado, recibe *servicios* transfronterizos como sujeto pasivo por inversión y, por otro lado, presta servicios transfronterizos localizados en destino a sujetos pasivos por inversión foráneos. Generándose una cadena de “reversiones” de la carga tributaria.

E.B.S. es una empresa establecida en Bulgaria que presta servicios en el ámbito de los servicios en línea, como la creación de sitios de Internet, el desarrollo multimedia o el diseño gráfico, estando identificada en Bulgaria a los efectos del régimen de franquicia en el IVA. A partir de 2010, E.B.S. se había identificado a efectos del IVA según el art. 97a, apartado 2, de la Z.D.D.S., Ley del IVA de Bulgaria, de 2006, que prevé el registro de los sujetos pasivos establecidos en Bulgaria que presten servicios transfronterizos cuyo lugar de realización esté situado en el territorio de otro Estado miembro.

E.B.S. había disfrutado de servicios recibidos de sujetos pasivos establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de Bulgaria, que utilizó, a su vez, para prestar sus mencionados servicios en línea en otros Estados miembros y también en un Estado tercero, Suiza. E.B.S. procedió a deducir el IVA soportado

5 Sentencia del T.J.U.E. de 15 de noviembre de 2017 (TJCE 2017\214), caso *Entertainment Bulgaria System*, causa C-507/16.

correspondiente a las prestaciones de servicios recibidas, en el “sistema de autoliquidación”⁶, esto es, como sujeto pasivo por inversión.

Sucedió que la Agencia nacional de Hacienda pública, de Bulgaria, durante una inspección, concluyó que E.B.S., el 30 de noviembre de 2013, había alcanzado el umbral de negocio a partir del cual las empresas ya no gozan del régimen de franquicia y deben, según la normativa nacional, registrarse a efectos de IVA conforme al art. 96, apartado I de la Z.D.D.S. de 2006.

Desde esta premisa, la Agencia nacional de Hacienda pública consideró que E.B.S. había ejercido indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a las prestaciones de servicios recibidas, dado que el art. 70, apartado 4 de la Z.D.D.S. de 2006 prohíbe el ejercicio de tal derecho⁷ a deducir a los sujetos pasivos identificados en virtud del art. 97a de la Z.D.D.S., y, por ello, por liquidación de 2015 impuso a E.B.S. el pago de la cuota de IVA más intereses de demora.

El Director de Recursos en materia de fiscalidad de Sofía, mediante resolución de 2015, estimó parcialmente la solicitud de modificación de la liquidación, al considerar que la prohibición de deducir el IVA devengado o pagado no podía oponerse a E.B.S. hasta su registro a efectos de IVA según el art. 96.I, de la Z.D.D.S. de 2006, sino solo hasta la fecha en la que se cumplieron los requisitos para presentar solicitud de registro según esta disposición.

Ante la liquidación de la Administración que le obligada a pagar 2 094 196 levas búlgaras de IVA, más intereses de demora, la actora presentó ante el Tribunal de lo contencioso de Sofía, una solicitud de anulación de la liquidación modificada.

El Tribunal de remisión se cuestiona la conformidad del art. 70.4 de la ZDDS de 2006, que niega la deducción, con la Directiva 2006/112. Señala que, si bien los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA en virtud del art. 97a de la ZDDS, al que remite el art. 70, apartado 4, de la ZDDS, no pueden hacer figurar el IVA en sus facturas para entregas realizadas en Bulgaria, deberían, por el contrario, poder facturar el impuesto en el caso de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo lugar de ejecución se sitúe fuera del territorio del Estado. El Tribunal considera que tales sujetos pasivos consecuencialmente deben poder deducir el

6 En este contexto, “autoliquidación” o mecanismo de *auto-liquidation*, expresión que también es profusamente empleada en el Derecho francés, y que se corresponde con la de *inversione contabile*, en el Derecho italiano, refiere al supuesto de inversión del sujeto pasivo o reversión de la carga, que pone el impuesto a cargo del destinatario de la operación y no está enunciando el método general de declaración-liquidación periódica propio del empresario en el IVA.

7 El origen del problema está en que en los supuestos de inversión del sujeto pasivo el empresario destinatario [revertido] debe contabilizar una cuota como repercutida y contabilizar una cuota como soportada, sin que haya habido desembolso alguno entre el destinatario y el prestador. Como no existe un IVA soportado real cabría pensar que no hay derecho a deducir *strictu sensu*.

IVA devengado o pagado por los servicios que les han sido prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de otros Estados miembros. El Tribunal de lo contencioso de Sofía, decidió plantear al Tribunal de la Unión cuestión prejudicial.

El Tribunal de la Unión sentará primeramente una doctrina general, acerca de la inversión del sujeto pasivo, y después una doctrina específica en relación con el régimen de franquicia en el impuesto sobre el valor añadido.

III. DEDUCCIÓN EN REVERSIONES ENCADENADAS.

El Tribunal remitente pregunta si el art. 168, letra a), y el art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa de un Estado que impide a un sujeto pasivo, establecido en el territorio de dicho Estado, deducir el IVA devengado en el Estado por servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros y utilizados, a su vez, para prestar servicios en otros Estados distintos de aquél en el que está establecido el sujeto pasivo recurrente, debido a que éste está identificado a efectos del IVA en uno de los dos supuestos previstos en el art. 214, apartado 1, letras d) y e), de la Directiva 2006/112⁸, relativas a la inversión del sujeto pasivo.

Efectivamente, las letras d) y e) del art. 214, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se refieren, respectivamente, al supuesto en el que el sujeto pasivo recibe, en el territorio de un Estado miembro, servicios transfronterizos respecto de los cuales sea deudor del IVA según el art. 196 de la Directiva [revertido], y al supuesto en el que el sujeto pasivo está establecido en el territorio de un Estado y presta servicios transfronterizos en el territorio de otro Estado miembro [reversor] en el cual el deudor del IVA es el destinatario de los servicios según el mencionado art. 196. La disposición ha sido traspuesta al Derecho búlgaro en el art. 97a, apartados 1 y 2, de la Z.D.D.S de 2006⁹.

Como premisa, conforme a reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA devengado o pagado si se cumplen los *requisitos materiales*, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 9 de julio de 2015, caso Salomie y Oltean, causa C-183/14, apartado 58). El Tribunal de la Unión ha considerado también que la identificación a efectos del IVA, prevista en el art. 214 de la Directiva 2006/112, es un requisito formal con fines de control, que no puede poner en tela de juicio el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan

8 Apartado n° 28 y ss. de la sentencia del T.J.U.E. de 15 de noviembre de 2017 (TJCE 2017/214), caso Entertainment Bulgaria System, causa C-507/16.

9 Si bien, como veremos, únicamente los sujetos pasivos sometidos al régimen de franquicia del impuesto en Bulgaria pueden identificarse a efectos del IVA con arreglo al art. 97a, apartados 1 y 2 de la ZDDS. El ámbito de aplicación de la norma traspuesta resulta así más restringido que el ámbito de enunciación de la Directiva.

los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*¹⁰, causa C-183/14, apartado 60).

De ello resulta que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir el IVA devengado o pagado por no haberse identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (sentencia de 9 de julio de 2015, caso *Salomie y Oltean*, causa C-183/14, apartado 61). Con mayor razón aun, una normativa nacional no puede impedir a un sujeto ejercer su derecho a deducir el IVA devengado o pagado por estar identificado a efectos del IVA en alguno de los dos supuestos del art. 214, apartado I, letras d) y e), de la Directiva 2006/112.

Por todo ello la Directiva 2006/112 se *opone* a una normativa de un Estado que impide a un sujeto pasivo, establecido en el territorio, deducir el IVA devengado o pagado en el Estado por servicios transfronterizos recibidos de sujetos establecidos en otros Estados miembros y utilizados, a su vez, para prestar servicios transfronterizos en otros Estados distintos de aquél en el que está establecido, debido a que este sujeto pasivo está identificado a efectos del IVA con arreglo a uno de los dos supuestos previstos en el art. 214, apartado I, letras d) [revertido] y e) [reversor], de la Directiva 2006/112.

IV. RÉGIMEN DE FRANQUICIA Y DEDUCCIÓN.

Sin embargo, a continuación, el Tribunal de la Unión, caso *Entertainment Bulgaria System*, en un giro inesperado, añade que de la resolución de remisión se desprende que puede adoptarse una interpretación diferente de la normativa nacional¹¹.

De la resolución de remisión se desprende que, dado que la actora ya no podía disfrutar del régimen de franquicia del impuesto en Bulgaria, habida cuenta de su volumen de negocios, ya no podía identificarse a efectos del IVA según el art. 97a, apartados 1 y 2, de la Z.D.D.S. de 2006, sino que, por el contrario, debía quedar comprendida en el régimen de registro «obligatorio», conforme al art. 96 de la Z.D.D.S. Por tanto, parece desprenderse de ello que solo los sujetos pasivos sometidos al régimen de franquicia en Bulgaria pueden identificarse a efectos del IVA con arreglo al art. 97a, apartados 1 y 2 de la Z.D.D.S.¹².

¹⁰ *Ut infra*, epígrafes VIII y IX de este trabajo.

¹¹ Apartado n° 35 y ss. de la sentencia del T.J.U.E. de 15 de noviembre de 2017 (TJCE 2017/214), caso *Entertainment Bulgaria System*, causa C-507/16.

¹² Su fundamento está en el art. 113.9 de la Z.D.D.S., Ley del IVA, según el cual “los sujetos pasivos que no estén registrados conforme a la presente Ley o que estén registrados en virtud del artículo 97a, apartados 1 y 2, (...) no estarán facultados para indicar el IVA en las facturas que expidan”.

De ser así -lo que corresponde verificar al tribunal remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional- correspondería reformular las cuestiones prejudiciales planteadas y considerar que éstas tienen por objeto determinar si el art. 168, letra a), y el art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa de un Estado miembro que impide a un sujeto pasivo, establecido en el territorio del Estado y que disfruta en él de un *régimen de franquicia*¹³, ejercer el derecho a la deducción del IVA devengado o pagado en ese Estado por servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en otros Estados y utilizados, a su vez, para prestar servicios en otros Estados miembros distintos de aquél en el que está establecido el sujeto pasivo recurrente.

Partimos de que el art. 168, letra a), de la Directiva 2006/112 dispone que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado 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. Sin embargo, una empresa establecida en el territorio de un Estado y que goza del régimen de franquicia en ese Estado no podría acogerse al derecho a deducir el IVA devengado o pagado según dicha disposición, porque el art. 289 de la Directiva 2006/112 prevé que los sujetos sometidos al régimen de franquicia “no tendrán derecho a deducir el IVA con arreglo a los artículos 167 a 171 (...) ni podrán tampoco hacerlo aparecer en sus facturas”.

Por otra parte, el art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112 precisa que, además de la deducción del art. 168 de la Directiva, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones realizadas fuera del Estado miembro en el que el mencionado impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro.

Por ello, en el escenario del art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112, el ejercicio de la deducción depende de si el derecho existiría en el caso de que las operaciones se hubiesen realizado en el interior del mismo Estado (sentencia de 22 de diciembre de 2010, caso RBS Deutschland Holdings, causa C-277/09,

13 El régimen especial de *franquicia* de las pequeñas empresas en el IVA, regulado en los arts. 282-294 de la Directiva IVA de 2006, exige la concurrencia de dos condiciones: que se trate de empresarios establecidos en el Estado de aplicación y que su volumen anual de operaciones no exceda de un umbral máximo. El contenido del régimen se centra en la ausencia de repercusión del impuesto en las operaciones realizadas, por lo que el impuesto no figura en factura y que no cabe deducir las cuotas soportadas en la realización de la actividad (art. 289). Quien esté en el caso debe poder optar por el régimen ordinario o régimen general en el IVA. Al régimen especial de franquicia en el IVA refiere la sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2018, caso David Vámos, causa C-566/16, Hungría.

apartado 32). El derecho a deducir puede ejercerse con independencia de la sujeción efectiva de la operación posterior al IVA en los otros Estados miembros (sentencia de 22 de diciembre de 2010, *R.B.S. Deutschland Holdings*¹⁴, causa C-277/09, apartado 41).

Sin embargo, y éste es el punto clave, dado que una empresa que goza del régimen de franquicia en Bulgaria no puede acogerse, en ese Estado, al derecho a deducir el IVA devengado o pagado por servicios prestados en el Estado, consecuentemente es imposible que se acoja al art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112 para deducir el IVA devengado o pagado por servicios prestados fuera de dicho Estado miembro.

Llegamos a que el art. 168, letra a), y el art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112 no se oponen a una normativa de un Estado que impide a un sujeto pasivo, establecido en su territorio y que disfruta en él de un régimen de franquicia, deducir el IVA devengado o pagado en el Estado por servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en Estados diferentes y utilizados, a su vez, para prestar servicios en otros Estados miembros distintos de aquél en el que está establecido el sujeto pasivo recurrente.

En conclusión: 1º doctrina general: la Directiva 2006/112 se opone *ab initio* a una normativa de un Estado que impide a un sujeto pasivo [revertido], establecido en su territorio, deducir el IVA devengado o pagado en tal Estado por servicios recibidos de sujetos establecidos en Estados diferentes y utilizados, a su vez, [como reversionario] para prestar servicios en otros Estados distintos de su Estado de establecimiento, por la razón de que este sujeto pasivo esté identificado a efectos del IVA en uno de los dos supuestos del art. 214, apartado I, letras d) y e), de la Directiva 2006/112.

2º doctrina particular: por el contrario, el art. 168, letra a), y el art. 169, letra a), de la Directiva 2006/112 no se oponen a una normativa de un Estado que excluye que un sujeto pasivo, establecido en su territorio y que disfruta en él de un régimen de franquicia, pueda deducir el IVA devengado o pagado en ese Estado por servicios prestados por sujetos establecidos en otros Estados y utilizados, a su vez, para prestar servicios en otros Estados distintos de su Estado de establecimiento.

V. CASO RBS DEUTSCHLAND HOLDINGS.

El caso *RBS Deutschland Holdings*¹⁵, resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 22 de diciembre de 2010, es una cuestión prejudicial elevada por la *Court*

14 *Ut infra* epígrafes V, VI y VII de este trabajo.

15 Sentencia del T.J.U.E. de 22 de diciembre de 2010 (TJCE 2010\424), caso *R.B.S. Deutschland Holdings*, causa C- 277/09 (Reino Unido).

of Session de Escocia, que intenta clarificar la deducción de cuotas soportadas en el Estado de establecimiento de la matriz, Reino Unido, con destino a una operación cuyo beneficiario es una empresa radicada en el mismo Estado de establecimiento de la matriz, siendo la operación transfronteriza efectuada por una filial establecida en otro Estado de la Unión, Alemania¹⁶.

La condición de operación transfronteriza que originaría derecho a deducir si fuera una operación interior o doméstica, como condición de destino, a efectos de deducción, no exige el gravamen efectivo de la operación en el extranjero, sino solo el hipotético gravamen en el propio Estado del establecimiento si hubiera sido una “operación interior”.

R.B.S.D. es una sociedad establecida en Alemania cuya actividad mercantil es prestar servicios bancarios y de leasing. Desde 2000, es miembro de un grupo que depende de la sociedad Royal Bank of Scotland. La actora, R.B.S.D., filial alemana del banco escocés, carece de establecimiento en el Reino Unido, aunque opera y está inscrita en el censo del IVA británico como sujeto pasivo no establecido¹⁷.

En enero de 2000, a R.B.S.D. le fue presentada Vinci plc, una sociedad con sede en el Reino Unido, con el objeto de que R.B.S.D. proporcionase a Vinci financiación mediante la técnica del leasing, con objeto vehículos a motor. A tal fin en 2001 se suscribieron una serie de contratos.

Primero, R.B.S.D., la filial alemana del banco, adquirió automóviles de turismo no en Alemania sino en el Reino Unido a Vinci Fleet Services (VFS), una filial de Vinci. VFS, la filial suministradora, también registrada en el Reino Unido, había adquirido los vehículos a motor en concesionarios de vehículos establecidos en el Reino Unido.

Segundo, R.B.S.D. suscribió con Vinci, la matriz, un contrato de arrendamiento transfronterizo por un plazo de dos años prorrogable, denominado «master lease agreement», R.B.S.D. actuaría como arrendador y Vinci como arrendatario de vehículos a motor. Al expirar el arrendamiento, Vinci estaba obligada a pagar a R.B.S.D. el valor residual de los vehículos. En caso de que R.B.D.S. vendiera los vehículos a un tercero, Vinci tendría o bien derecho a una devolución o bien una

16 HEYDARI, S. y CORNIEJE, S. B.: “The brittle reincarnation of VAT saving schemes”, *Derivatives and financial instruments*, núm. 2, 2011; RIZZADI, R.: “Abuso del diritto: svolta della Corte di cassazione e della Corte di giustizia UE”, *Corriere tributario*, núm. 9, 2011; TURIS, P.: “Sesta direttiva IVA - Nozioni di “pratica abusiva” - Operazioni di leasing effettuate da un gruppo di imprese e dirette a ripartire il pagamento dell’Iva non detraibile”, *Il Fisco (II)*, núm. 2, 2011; VILLANI, M.: “Quando il leasing non vuol dire “abuso”, *Rivista di diritto tributario*, núm. 6, 2011; WATERSON, R. y FARMER, P.: “HMRC v Weald Leasing Ltd and HMRC v RBS Deutschland Holdings GmbH : abuse of law developments”, *British tax review*, núm. 2, 2011.

17 Puede verse CALVO VERGEZ, J.: “La devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado miembro y a aquellos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad. (Análisis de la STJUE de 15 de julio de 2010)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 321, 2011.

obligación de pago de la diferencia entre el precio de los vehículos y su valor residual, en función de las circunstancias. Entre 2001 y 2002, R.B.S.D. cobró a Vinci alquileres y no cargó IVA sobre dichas operaciones.

Tercero, además, R.B.S.D. y VFS, la filial suministradora, suscribieron un contrato de opción de venta («put») respecto de los vehículos, en virtud del cual VFS concedía a la actora, R.B.S.D. una opción para exigirle la recompra de los vehículos a partir de una fecha determinada.

En 2002, R.B.S.D. traspasó los contratos de arrendamiento y opción de venta a una filial alemana del grupo Royal Bank of Scotland, la sociedad Lombard Leasing GmbH. Lombard Leasing cobró a partir de entonces a Vinci alquileres y *tampoco* cargó IVA sobre los mismos, durante el período comprendido entre 2002 y 2004.

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

Respecto a los alquileres, recibidos primero por R.B.S.D. y, después, por Lombard Leasing, ambas filiales alemanas, no estaban sujetos al IVA en el Reino Unido, ya que, según el Derecho británico, las operaciones en el marco de los contratos de leasing se consideraban prestaciones de servicios y, por ello, la Administración británica las tuvo por localizadas en el lugar en que el proveedor tenía establecido su domicilio, es decir, en Alemania. Tampoco estaban sujetas al IVA en Alemania, ya que, según el Derecho alemán, las operaciones eran consideradas entregas de bienes y se tenían por localizados en el lugar de la entrega, el Reino Unido.

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

R.B.S.D. solicitó a la Administración británica la deducción íntegra del IVA soportado que había pagado a VFS cuando *adquirió los vehículos* a la citada sociedad. Alegó que el art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva la facultaba para deducir el IVA soportado en la compra de los bienes. Además, según R.B.S.D., no se daban las condiciones para la aplicación de la doctrina del abuso de derecho, por ser operaciones de *leasing* realizadas entre tres empresarios independientes que operan en igualdad de condiciones.

Los Commissioners denegaron a R.B.S.D. la deducción del IVA que ésta había solicitado, por la adquisición de vehículos, y le exigieron el reembolso del impuesto que le había sido abonado, fundando su decisión en que el art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva no permitía la deducción del IVA soportado que se hubiese abonado por la adquisición de bienes posteriormente empleados en *transacciones no sujetas al IVA*. Subrayaron que el impuesto soportado por la adquisición de bienes no podía deducirse o reembolsarse si no había ningún IVA devengado. Además, la actora se habría involucrado en una práctica abusiva, pues se había acogido a la norma con el fin de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva, y las condiciones del leasing se habrían puesto con el propósito de aprovecharse de las diferencias entre las formas de adaptar los Derechos internos a la Directiva en el Reino Unido y en Alemania.

La actora recurrió la decisión ante el *VAT and Duties Tribunal*, en Edimburgo. En su sentencia de 2007, este consideró que el principio de neutralidad fiscal no exige que se deniegue una deducción del IVA porque no hay una correspondiente obligación con el IVA devengado. Por otro lado, el Tribunal no apreció la presencia de una práctica abusiva¹⁸.

Ante la Court of Session (Scotland), los Commissioners presentaron recurso de apelación contra la sentencia. El Tribunal señala que el art. 5, apartado 4, letra b), de la Directiva ha sido traspuesto de forma distinta en el Reino Unido y en Alemania. Según la legislación del Reino Unido, las operaciones realizadas en virtud de los contratos de leasing fueron consideradas prestaciones de servicios. Por lo que las operaciones se consideraron localizadas en el lugar en que el proveedor estableció la sede de su actividad, Alemania. En aplicación del Derecho alemán, los contratos fueron considerados entregas de bienes, lo cual dio lugar a que el Estado en que debía abonarse el IVA se determinase en función del lugar de entrega de los bienes, el Reino Unido. Por lo que las operaciones de leasing no quedaron sujetas al IVA en Alemania. En suma, no se devengó ni cobró ningún impuesto por los costes de leasing en ninguno de los dos Estados afectados¹⁹.

La Court of Session, señala que el asunto se caracteriza por los siguientes hechos: que la sociedad filial alemana de un banco del Reino Unido adquirió vehículos en dicho Estado con el fin de arrendarlos, con opción de compra, a una tercera empresa del Reino Unido, y pagó el IVA de tal adquisición; que, en

18 BROWN, R.W.: "RBS Deutschland Holdings GmbH v HMRC: mind the gap", *British tax review*, núm. 6, 2007.

19 Las reglas de localización vigentes en un Estado aplicadas a un caso concreto conducen a que la operación esté localizada en el Estado localizante o a que no esté localizada en tal Estado. *Tertium non datur*. La norma de un Estado nunca puede definir la localización de una operación en otro Estado, lo que supondría una invasión de la soberanía ajena. En el presente caso, la norma británica conduce a que las operaciones de arrendamiento no están localizadas en el Reino Unido y la norma alemana conduce a que las operaciones de arrendamiento no están localizadas en Alemania. Se trata pues de un supuesto de doble no imposición. Puede verse VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W.: "Los hechos gravados en el IVA en el Derecho comparado", *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 72, 2014.

virtud de la legislación del Reino Unido, no se cobró el impuesto en relación con el arrendamiento de vehículos en ningún Estado; y que el banco establecido en el Reino Unido escogió a su filial alemana como arrendadora y determinó la duración de los acuerdos de leasing con el fin de obtener la ventaja fiscal de no abonar IVA sobre los pagos de las rentas. Por ello, decidió plantear al Tribunal de la Unión la nuclear cuestión siguiente: ¿debe interpretarse el art. 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que faculta a la Administración británica a no permitir que una subsidiaria alemana del banco escocés deduzca el IVA que haya pagado en el Reino Unido por la compra de los vehículos?

VI. OPERACIÓN ILOCALIZABLE.

El Tribunal remitente solicita que se dilucide si el art. 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva que se corresponde con el art. 169.a) de la Directiva de 2006, debe interpretarse en el sentido de que un Estado puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes realizada en el Estado, cuando los bienes han sido utilizados en operaciones de leasing realizadas posteriormente en otro Estado miembro, sin que estas operaciones hayan estado sujetas al IVA en el segundo Estado²⁰.

La cuestión planteada tiene su razón de ser en que la Administración británica calificó las operaciones de leasing realizadas tras la compra de los vehículos como prestaciones de servicios, por lo que se consideró que dichas operaciones se realizaron en el lugar en el que el proveedor estableció la sede de su actividad, es decir, en Alemania, y, sin embargo, la Administración alemana no recaudó el IVA correspondiente, por considerar que las operaciones debían considerarse entregas de bienes²¹.

Ha quedado acreditado, como *ratio decidendi*, que las operaciones de leasing, si hubieran sido realizadas por una sociedad que tuviese la sede de su actividad en el Reino Unido o estuviese establecida en dicho Estado, habrían originado el derecho a la deducción del IVA, en virtud del art. 17, apartado 2, letra a), de la Directiva por lo que refiere al impuesto soportado por la compra de los vehículos objeto del *leasing*.

Según el art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva, los Estados concederán a los sujetos pasivos el derecho a la deducción del IVA en la medida en que los

20 Apartado nº 28 y ss. de la sentencia del T.J.U.E. de 22 de diciembre de 2010 (TJCE 2010\424), caso R.B.S. Deutschland Holdings, causa C- 277/09.

21 El profesor FALCÓN Y TELLA entiende que estamos ante las que habitualmente se denominan operaciones "híbridas", que tienen una calificación fiscal distinta para cada ordenamiento. La consecuencia de esta disparidad de calificaciones es que el alquiler de los coches no ha tributado en ningún sitio ("El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones «híbridas» en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)", *Quincena fiscal*, núm. 6, 2011).

bienes, adquiridos con anterioridad, se utilicen para las necesidades de operaciones posteriores realizadas en el extranjero, que habrían originado el derecho a la deducción de haber sido realizadas en el interior del Estado de que se trate.

El derecho a deducir el IVA soportado en ciertas operaciones de bienes y servicios con destino a otras operaciones transfronterizas realizadas posteriormente en otro Estado miembro depende, por tanto, de si el derecho a la deducción existiría en el caso de que las operaciones se hubiesen realizado en el interior del mismo Estado. Tal como se desprende del relato de hechos, eso es lo que sucede en el litigio. Por consiguiente, R.B.S.D. tiene, en virtud del art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva derecho a la deducción del IVA abonado por la compra de los bienes posteriormente utilizados para las necesidades del contrato de *leasing*.

Sin embargo, los Gobiernos han argumentado que la deducción del IVA soportado está supeditada a la recaudación del IVA devengado. Según los Gobiernos, al no haber recaudado la Administración alemana IVA alguno por las operaciones de *leasing*, la actora no puede tener derecho, en el Reino Unido, a la deducción del IVA soportado por la compra de los vehículos.

Es cierto que el Tribunal de la Unión ha declarado que la deducción del IVA soportado se vincula a la recaudación del IVA devengado (sentencias de 30 de marzo de 2006, caso *Uudenkaupungin kaupunki*, causa C-184/04, apartado 24, y de 14 de septiembre de 2006, caso *Wollny*, causa C-72/05, apartado 20). En los dos casos el Tribunal precisó que, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no imponibles, no podrá percibirse el IVA devengado ni deducirse el IVA soportado. Ahora bien, en el litigio principal, las operaciones de *leasing* realizadas por la actora después de la compra de los vehículos no estaban exentas del IVA y estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación²² de éste. Por tanto, las operaciones pueden dar lugar al derecho a la deducción.

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

22 Una directiva, a diferencia de un reglamento, como es sabido, no es una norma directamente aplicable y eficaz, sino que la norma aplicable y eficaz es la norma de transposición o incorporación. Sin perjuicio del “efecto directo” (vertical) de sus reglas precisas e incondicionales en caso de transposición incompleta o incorrecta y en caso de incumplimiento del plazo de transposición. Por ello, decir operaciones comprendidas en el “ámbito de aplicación” de la Directiva, en ausencia de la realización del hecho imponible enunciado en una norma nacional del IVA, en rigor, es un enunciado metafórico y no jurídico.

respecto a la carga fiscal de todas las actividades, a condición de que las actividades estén a su vez, en principio, gravadas²³. Además, el derecho a la deducción es, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse²⁴. De ello se deriva que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios adquiridos con destino al ejercicio de sus actividades gravadas (véase la sentencia NCC Construction Danmark [TJCE 2009, 337] apartado 39).

En estas circunstancias, el derecho a la deducción del IVA no puede depender de que la operación transfronteriza realizada con posterioridad haya dado lugar efectivamente al pago del IVA en el Estado en que se localiza. En la medida en que, a pesar del establecimiento del sistema común del IVA por las disposiciones de la Directiva, aún subsisten diferencias legislativas y reglamentarias entre los Estados, que un Estado, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, no haya recaudado IVA alguno por la operación, no puede privar al sujeto de la deducción del IVA soportado en otro Estado.

En cuanto al argumento de la Administración británica para denegar la deducción basado en la sentencia de 26 de septiembre de 1996, caso *Debouche*²⁵, causa C-302/93, el Tribunal de la Unión, en la sentencia, se basó en que el interesado no había podido presentar una certificación expedida por el Estado de establecimiento indicando que se hallaba sometido al IVA en dicho Estado, pues tal documento no podía expedirse porque las prestaciones estaban exentas del IVA²⁶. Por tanto, debe señalarse que las circunstancias del litigio, en el marco del cual R.B.S.D. disfruta del derecho a la deducción según el art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva, son distintas de las de tal sentencia.

Si bien considerar que un sujeto pasivo puede tener derecho a la deducción del IVA soportado sin que haya abonado IVA devengado alguno puede parecer incoherente, ello no puede justificar que se dejen de aplicar las disposiciones de la Directiva relativas al derecho a la deducción, como el art. 17, apartado 3, letra a), de ésta. Habida cuenta del tenor de la disposición, no puede interpretarse en el

23 Véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001 [TJCE 2001, 58], caso *Abbey National*, causa C-408/98, apartado 24; de 8 de febrero de 2007 [TJCE 2007, 29], caso *Investrand*, causa C-435/05, apartado 22, y de 29 de octubre de 2009 [TJCE 2009, 337], caso *NCC Construction Danmark*, causa C-174/08, apartado 27.

24 Véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000 [TJCE 2000, 47], caso *Gabalfrisa*, causa C-110/98 apartado 43; y de 23 de abril de 2009 [TJCE 2009, 86], caso *PARAT Automotive Cabrio*, causa C-74/08, apartado 15.

25 Etienne Debouche es un abogado establecido en Bélgica que arrienda un automóvil a una sociedad de leasing establecida en Holanda y le abona el IVA cargado en factura. En Bélgica las prestaciones de servicios de los abogados estaban exentas. Solicitada devolución de las cuotas soportadas a la Hacienda holandesa será denegada. Porque el automóvil no es utilizado para necesidades de "actividades gravadas", por estar entonces exenta en Bélgica la actividad de la abogacía.

26 Puede verse SWINKELS, J. J. P.: "Belastingneutraliteit en grensoverschrijdende dienstverlening in Europa", *Weekblad fiscaal recht*, núm. 130, 2001.

sentido de que un Estado pueda denegar la deducción del IVA en circunstancias como las del litigio.

En suma, con base en el art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva un Estado no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado, si los bienes se utilizan para las necesidades de operaciones transfronterizas de leasing efectuadas en otro Estado, basándose en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado.

VII. CALIFICACIONES ASIMÉTRICAS.

El Tribunal remitente, caso *R.B.S. Deutschland Holdings*, también pregunta si, en el supuesto de que el art. 17, apartado 3, letra a) de la Directiva se interprete en el sentido de que no permite a un Estado denegar la deducción del IVA en circunstancias en las que una empresa establecida en un Estado [Reino Unido] decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado [Alemania], operaciones de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado, con el fin de evitar que tenga que abonarse el IVA por los pagos que remuneran dichas operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo y, en ese segundo, de entregas de bienes realizadas en el primero, el principio de prohibición de prácticas abusivas puede influir en la interpretación que se ha dado²⁷.

Con carácter preliminar, debe partirse de que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva (sentencia de 29 de abril de 2004, caso *Gemeente Leusden y Holin Groep*, causa C-487/01, apartado 76, y caso *Halifax*, causa C-255/02, apartado 71).

El Tribunal de la Unión, en la sentencia caso *Halifax* (TJCE 2006, 383), declaró que la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA supone que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en la Directiva y en la legislación de adaptación, las operaciones tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las normas de la Directiva y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulta que la finalidad esencial de las operaciones se limita a la obtención de dicha ventaja fiscal²⁸.

27 Apartado n° 47 y ss. de la sentencia del T.J.U.E. de 22 de diciembre de 2010 (TJCE 2010\424), caso *R.B.S. Deutschland Holdings*, causa C- 277/09.

28 La *Court of Session* de Escocia había formulado las preguntas 2, 3 y 4 siguientes: 2) Para responder a la primera cuestión, ¿es necesario que el Tribunal nacional amplíe su análisis para tomar en consideración la posible aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas?

3) En caso de respuesta afirmativa ¿la deducción del impuesto soportado sobre la compra de los vehículos

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

Tal como señala el tribunal remitente, y se asume como razón fundamental por el Tribunal de la Unión, las características de las operaciones y la naturaleza de las relaciones entre las sociedades que realizaron las operaciones no muestran que haya ningún elemento que pueda demostrar la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica y realizado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, caso Amplisientífica y Amplifin, causa C-162/07, apartado 28), ya que la actora es una sociedad establecida en Alemania que lleva a cabo actividades de prestación de servicios bancarios y de *leasing*.

En estas circunstancias, no puede considerarse un abuso de derecho que los servicios transfronterizos se hayan prestado a una sociedad establecida en un Estado por una sociedad establecida en otro Estado y que los términos de las operaciones realizadas se hayan determinado en función de consideraciones propias de los operadores afectados. En efecto, la actora prestó efectivamente los servicios en el marco de una actividad económica real.

Cabe añadir que los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que consideren más apropiados para sus actividades, también a efectos de limitar sus cargas fiscales. La opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA (sentencia de 9 de octubre de 2001, caso Cantor Fitzgerald International, causa C-108/99, apartado 33). Cuando un sujeto puede elegir entre diferentes operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal (véase la sentencia caso Halifax, causa C-255/02, apartado 73)²⁹.

sería contraria a la finalidad de las disposiciones de la Directiva y cumpliría así el *primer requisito* para que exista una práctica abusiva, tal como se describe en el apartado 74 de la sentencia de 21 de febrero de 2006 (TJCE 2006, 383) en el caso Halifax (C-255/02), teniendo en cuenta, entre otros principios, el de neutralidad de la carga fiscal?

4) en caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿debe considerar el tribunal que la finalidad esencial de las operaciones es obtener una ventaja fiscal, de forma que se cumpla el *segundo requisito* para que exista una práctica abusiva, tal como se describe en la sentencia Halifax, en circunstancias en las que en una operación mercantil entre partes que operan en condiciones de igualdad, la elección de la sociedad filial alemana para arrendar los vehículos a un cliente del Reino Unido y las condiciones de los arrendamientos se llevan a cabo con el fin de obtener la ventaja fiscal de no tener que pagar el impuesto devengado sobre los pagos de la renta?

29 El profesor FALCÓN Y TELLA concluye que estamos ante una economía de opción, que no puede atajarse a través del principio de prohibición de prácticas abusivas ("El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ) 20 mayo 2010,

En suma, una empresa establecida en un Estado que decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado miembro, operaciones transfronterizas de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado, con el fin de evitar que tenga que abonarse el IVA por los pagos que remuneran las operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo Estado y, en ese segundo Estado, de entregas de bienes realizadas en el primero, tiene derecho a la deducción del IVA reconocido en el art. 17, apartado 3, letra a), de la Directiva³⁰ y su conducta no incurre en la prohibición de prácticas abusivas.

VIII. CASO SALOMIE Y OLTEAN.

El caso *Salomie y Oltean*³¹, resuelto por el Tribunal de la Unión en sentencia de 9 de julio de 2015, es una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal de apelación de Cluj, Rumania, sobre las consecuencias de la falta de registro y de declaración censal a efectos de deducciones en el impuesto sobre el valor añadido.

En el año 2007, los Sres. Salomie y Oltean se asociaron con otras cinco personas físicas para realizar un proyecto de construcción y venta de cuatro inmuebles en Rumanía. La asociación carecía de personalidad jurídica y no presentó declaración ni se registró a efectos del IVA. Durante los años 2008 y 2009, de los 132 apartamentos construidos en el terreno perteneciente al patrimonio privado de una de esas personas se vendieron 122 por un importe total de 10 902 275 leus rumanos, y 23 plazas de garaje, sin que las ventas tributaran por IVA.

Fue en el año 2010, a raíz de la realización de una inspección, cuando la Administración consideró que las operaciones suponían una actividad económica continua, por lo que deberían haber estado sujetas al IVA desde el 1 de octubre de 2008, al haber sobrepasado, desde el mes de agosto de 2008, el umbral de 35 000 euros por debajo del cual las actividades económicas están exentas del IVA en Rumanía. Por consiguiente, la Administración exigió el pago del IVA adeudado por

Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones «híbridas» en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)”, *Quincena fiscal*, núm. 6, 2011).

30 A partir de la Directiva IVA de 2006 la normativa mira al Estado de las operaciones: 1º la pregunta por la deducción de cuotas soportadas en la declaración periódica se la formula el operador. En la declaración periódica a presentar en el “Estado de las operaciones” hay que contestar al interrogante sobre la deducción de cuotas soportadas. 2º las cuotas soportadas lo son soportadas en el *Estado de las operaciones* (art. 168): “IVA devengado o pagado en el Estado miembro en el que realice estas operaciones”. 3º En las posteriores operaciones transfronterizas se razona en paralelo con las “operaciones interiores”, de manera que las posteriores operaciones transfronterizas se considera cumplen el requisito si lo cumpliría la “operación interior” equivalente 4º ¿la condición de no imponible como operación posterior transfronteriza no impide la deducción de cuotas antes soportadas si la operación interior equivalente estaría hipotéticamente gravada, o más bien, no cabe identificar una operación interior equivalente a una operación internacional no imponible? Lo segundo. Entonces no hay deducción. Porque la “realización” de la operación en el extranjero exige la localización de la operación en el extranjero.

31 Sentencia del T.J.U.E. de 9 de julio de 2015 (TJCE 2015/291), caso *Salomie y Oltean*, causa C-183/14 (Rumanía).

las operaciones realizadas en 2009 y los recargos de demora correspondientes, y practicó liquidaciones tributarias. De la resolución de remisión se desprende también que las ventas de bienes inmuebles realizadas en 2008 y 2009 tributaron por el impuesto sobre la «transmisión de propiedades inmuebles del patrimonio personal» regulado en el art. 77 *bis* del Código Fiscal de Rumanía.

Los actores presentaron ante el Tribunal de primera instancia de Cluj, una demanda de anulación parcial de dichas liquidaciones tributarias, que éste desestimó por infundadas.

El Tribunal de apelación de Cluj, Tribunal de remisión, que conoce del recurso de casación, se pregunta sobre la conformidad con el principio de seguridad jurídica de las liquidaciones practicadas por la Administración, dado que la legislación rumana no adoptó las disposiciones de aplicación de las normas del IVA a las operaciones inmobiliarias hasta el 1 de enero de 2010 y, por otra parte, la práctica de la Administración consistió más bien, hasta esa fecha, en no someter al IVA estas operaciones. Además, considera que la Administración disponía de información suficiente para determinar la condición de sujetos pasivos de los actores desde 2008, al haber sido informada de la existencia de las ventas que habían realizado, siquiera fuera por la circunstancia de que esas operaciones habían sido gravadas por el impuesto sobre transmisiones de propiedades inmuebles, según el art. 77 *bis* del Código Fiscal.

El Tribunal remitente manifiesta también sus dudas acerca de la compatibilidad con la Directiva 2006/112 de las reglas relativas a la deducción del IVA soportado previsto por el Derecho rumano, según las cuales una persona registrada tardíamente como sujeto pasivo del IVA sólo puede ejercer el derecho a deducción después de haber regularizado su situación mediante su registro a efectos del impuesto y la presentación de declaración.

IX. DESPROPORCIÓN DE LA CONSECUENCIA.

El Tribunal remitente pregunta si la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional según la cual la deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido y no lo hizo, porque no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó las operaciones, mientras no se haya registrado a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado³².

³² Apartado nº 54 y ss. de la sentencia del T.J.U.E. de 9 de julio de 2015 (TJCE 2015\291), caso *Salomie y Oltean*, causa C-183/14.

Los arts. 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 regulan el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. Sabemos que, en virtud del art. 167 de esa Directiva, dicho derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción es un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en relación con la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores³³. El régimen tiene por objeto liberar al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de sus actividades. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA³⁴.

Por otra parte, el Tribunal de la Unión ya ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales³⁵. En consecuencia, desde el momento en que la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA, no puede imponer requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia caso Idexx Laboratories Italia, causa C-590/13, apartado 40).

La identificación a efectos del IVA prevista en el art. 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el art. 213 de la Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio la deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (sentencias caso Nidera Handelscompagnie, causa C-385/09, apartado 50; caso Tóth, causa C-324/11, apartado 32, y caso Ablessio, causa C-527/11, apartado 32). De ello resulta que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de

33 Sentencias caso Gabalfrisa [TJCE 2000, 47], causa C-110/98, apartado 43, y caso Idexx Laboratories Italia [TJCE 2015, 52], causa C-590/13, apartados 30 y 31.

34 En este sentido, las sentencias caso Gabalfrisa [TJCE 2000, 47], causa C-110/98, apartado 44, y caso Idexx Laboratories Italia [TJCE 2015, 52], causa C-590/13, apartado 32.

35 En este sentido, las sentencias caso Ecotrade [TJCE 2008, 105], causa C-95/07, apartado 63; caso Uszodaépítő [TJCE 2010, 282], causa C-392/09, apartado 39; caso Nidera Handelscompagnie [TJCE 2010, 316], causa C-385/09, apartados 42 y 43, y caso Idexx Laboratories Italia [TJCE 2015, 52], causa C-590/13, apartado 38.

su actividad gravada (en este sentido, la sentencia caso Nidera Handelscompagnie, causa C-385/09, apartado 51).

Además, las medidas que los Estados están facultados para adoptar en virtud del art. 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la recaudación y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA³⁶. Así, sancionar la inobservancia de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación de la deducción va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción. Dicha práctica va también más allá de lo necesario³⁷ para garantizar la recaudación y evitar el fraude en el sentido del art. 273 de la Directiva 2006/112, ya que puede llevar incluso a la pérdida de la deducción si la rectificación de la declaración por la Administración tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad de que dispone el sujeto para proceder a la deducción (sentencia caso Ecotrade, causa C-95/07, apartados 67 y 68).

En el presente caso, y ésta es la *ratio decidendi*, de los autos se desprende que se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducción del IVA soportado y que los actores fueron considerados sujetos pasivos del IVA con motivo de las actuaciones inspectoras, por lo que el aplazamiento de la aplicación del derecho a deducción hasta la presentación de una primera declaración por dichos sujetos por el motivo de que no estar registrados a efectos de IVA cuando efectuaron las operaciones, debiendo pagar además el impuesto correspondiente, va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación y evitar el fraude.

En suma, la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, porque no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, y mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

36 En este sentido las sentencias caso Gabalfrisa [TJCE 2000, 47], causa C-110/98, apartado 52; caso Collée [TJCE 2007, 243], causa C-146/05, apartado 26; caso Nidera Handelscompagnie [TJCE 2010, 316], causa C-385/09, apartado 49, y caso Idexx Laboratories Italie [TJCE 2015, 52], apartados 36 y 37.

37 Puede verse MONDINI, A.: *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012; CASAS AGUDO, D.: "Inversión del sujeto pasivo o "reverse charge", límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad", *Crónica Tributaria*, núm. 131, 2009.

X. RECALIFICACIÓN DE LA OPERACIÓN.

El Tribunal remitente, *caso Salomie y Oltean*, pregunta también si el principio de seguridad jurídica se opone, en circunstancias como las del litigio principal, a que la Administración nacional decida, con motivo de una inspección fiscal, que determinadas operaciones deberían haber estado sujetas al IVA e imponga además el pago de recargos³⁸.

Los actores cuestionan esa decisión alegando la vulneración del principio de seguridad jurídica porque, cuando efectuaron las operaciones inmobiliarias, ni la Directiva 77/388 del Consejo, Sexta Directiva, que estaba en vigor antes del 1 de enero de 2007, ni la jurisprudencia del Tribunal de la Unión habían sido publicadas en lengua rumana. Afirmar también que, hasta el año 2010, la Administración no consideraba que estas operaciones estuvieran sujetas al impuesto.

Según el Tribunal de la Unión, el principio de seguridad jurídica debe ser respetado por las instituciones de la Unión y también por los Estados en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (en este sentido sentencias caso Gemeente Leusden y Holin Groep, causa C-487/01, apartado 57; caso «Goed Wonen», causa C-376/02, apartado 32, y caso Elmeke NE, causa C-181/04, apartado 31).

De ello resulta que la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible, y que este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se le imponen (sentencia Irlanda/Comisión, 325/85, apartado 18). Asimismo, en los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión, las normas de los Estados deben formularse de una manera inequívoca que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los tribunales nacionales garantizar su cumplimiento (sentencia caso Comisión/Italia, causa 257/86, apartado 12).

En el presente asunto, es claro que disposiciones reguladoras revisten tal carácter. La definición del «sujeto pasivo», que figura en el art. 127 del Código Fiscal de Rumanía, y transpone al Derecho nacional el art. 9, apartado 1 de la Directiva 2006/112, se refiere a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, y que deben considerarse «actividades económicas» las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluida la

38 Apartado n° 28 y ss. de la sentencia del T.J.U.E. de 9 de julio de 2015 (TJCE 2015\291), caso *Salomie y Oltean*, causa C-183/14.

explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por otra parte, el punto 3 del Reglamento nº 44/2004, por el que se aprueban las disposiciones de aplicación del Código Fiscal de Rumanía, indica que la obtención por personas físicas de rentas derivadas de la venta de viviendas de su patrimonio personal o de otros bienes que empleen con fines personales no se considerará una actividad económica, salvo que se compruebe que se desarrolla con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por último, el art. 141 del Código Fiscal, en su versión vigente en 2008 y 2009, establecía que la exención del IVA aplicada a la entrega de construcciones o partes de construcciones y del terreno en que se asientan no es aplicable a la entrega de construcciones nuevas, de partes de construcciones o de terrenos edificables, lo que se ajusta además a los principios que regulan el IVA en el Derecho de la Unión. En consecuencia, no puede sostenerse razonablemente que las normas de Derecho nacional no establecen de manera suficientemente clara y precisa que la entrega de construcciones o de partes de construcciones y del terreno puede estar sujeta al IVA en determinados casos.

Por lo tanto, los actores no pueden invocar válidamente, en apoyo de su alegación de que el marco nacional aplicable no era suficientemente claro en el momento de la realización de los hechos, la falta de publicación en lengua rumana de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión sobre la materia y de la Sexta Directiva 77/388 que, en cualquier caso, ya no estaba en vigor desde la adhesión de Rumanía a la Unión el 1 de enero de 2007.

Las circunstancias del litigio principal no pueden compararse con las del caso que dio lugar a la sentencia caso Skoma-Lux, causa C-161/06, en la que el Tribunal de la Unión declaró que un reglamento de la Unión no publicado en la lengua de un Estado miembro no es oponible a los particulares en dicho Estado.

Es cierto que del principio de seguridad jurídica se desprende también que la situación fiscal del sujeto no puede cuestionarse de forma indefinida (sentencia caso Fatorie, causa C-424/12, apartado 46). Sin embargo, el Tribunal de la Unión ya ha declarado que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de la Administración consistente en revocar, dentro del plazo de preclusión, una decisión por la que ésta reconoció al sujeto un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, el impuesto e incrementos por demora (en este sentido, la sentencia caso Fatorie, causa -424/12, apartado 51).

En suma, que la Administración recalifique una operación como actividad sujeta al IVA durante el plazo de prescripción no puede vulnerar por sí sola este

principio, cuando no concurren otras circunstancias. Por ello, no puede alegarse fundadamente que, en circunstancias como las del litigio, el principio de seguridad jurídica se opone a que la Administración aprecie, a raíz de una inspección fiscal, que las operaciones deberían haber tributado por IVA.

BIBLIOGRAFÍA

BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales*, 3ª ed., Madrid, 2021.

BROWN, R. W.: "RBS Deutschland Holdings GmbH v HMRC: mind the gap", *British tax review*, núm. 6, 2007.

CALVO VERGEZ, J.:

- *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid, 2015.
- "La devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado miembro y a aquellos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad. (Análisis de la STJUE de 15 de julio de 2010)", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 321, 2011.

CASAS AGUDO, D.: "Inversión del sujeto pasivo o "reverse charge", límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad", *Crónica tributaria*, núm. 131, 2009.

DE LA FERIA, R.: *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009.

FALCÓN TELLA, R.: "El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones «híbridas» en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2011.

FALCÓN TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Barcelona, Buenos aires, Sao Paulo, 2ª ed., 2013.

FEDELI, S. y FORTE, F.: "EU VAT frauds": *European journal of law and economics*, núm. 2, 2011.

HEYDARY, S. y CORNIELJE, S. B.: "The brittle reincarnation of VAT saving schemes", *Derivatives and financial instruments*, núm. 2, 2011.

MONDINI, A.: *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012.

QUIGLEY, P.: "Extension of French Reverse Charge Mechanism", *International VAT monitor*, núm. 1, 2007.

RIZZARDI, R.: "Abuso del diritto: svolta della Corte di cassazione e della Corte di giustizia UE", *Corriere tributario*, núm. 9, 2011.

SWINKELS, J. J. P.: "Belastingneutraliteit en grensoverschrijdende dienstverlening in Europa", *Weekblad fiscaal recht*, núm. 130, 2011.

TURIS, P.: "Sesta direttiva Iva - Nozioni di "pratica abusiva" - Operazioni di leasing effettuate da un gruppo di imprese e dirette a ripartire il pagamento dell'IVA non detraibile", *Il Fisco (II)*, núm. 2, 2011.

VILLANI, M.: "Quando il leasing non vuol dire "abuso", *Rivista di diritto tributario*, núm. 6, 2011.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W.: "Los hechos gravados en el IVA en el Derecho comparado", *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, núm. 72, 2014.

VILLAR EZCURRA, M.: "La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA", *Quincena fiscal* núm. 7, 2014.

WATERSON, R. y FARMER, P.: "HMRC v Weald Leasing Ltd and HMRC v RBS Deutschland Holdings GmbH: abuse of law developments", *British tax review*, núm. 2, 2011.

