

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SENTENCIA de APELACIÓN nº 277/2015

En Pamplona/Iruña, a veintidós de octubre de dos mil quince.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, en grado de apelación, el presente rollo de apelación nº 0000208/2015 interpuesto contra la Sentencia desestimatoria del recurso interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de 25 de Septiembre de 2013, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por AAA, S.L. contra resolución del Director del Servicio de Inspección dictada el 23 de marzo de 2012, que se puso fin al expediente de comprobación e investigación en relación con el IVA de 2007, 2008, 2009 y 2010, correspondiente a los autos procedentes del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona/Iruña del Procedimiento Ordinario 0000413/2013 - 00 y siendo partes como apelante, AAA, S.L. representada por la Procuradora D^a (...) y defendida por la Letrada D^a (...) y como apelado, Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra, representado y dirigido por su Asesoría Jurídica.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. En fecha 20 de marzo de 2015 se dictó la Sentencia nº 90/2015 por el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona/Iruña cuyo fallo contiene el tenor literal siguiente: *“DESESTIMO el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, D^a (...), en nombre y representación de AAA, SL, contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la mercantil recurrente frente a Resolución del Director del Servicio de inspección de fecha de 23 de marzo de 2012, por la cual se puso final al expediente comprobación e investigación en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido del 2007, 2008, 2009 y 2010 y, DECLARO que las citadas resoluciones son conformes a derecho”*.

SEGUNDO. Por la parte actora se ejercitó recurso de apelación en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada, al que se dio el trámite legalmente establecido.

TERCERO. Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 21 de octubre de 2015.

Es ponente la Il^{ta}. Sra. Magistrada D^a. (...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo contra Acuerdo del TEAFNA que desestima reclamación económico administrativa frente a no deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición y otras operaciones relacionadas con cuatro viviendas, en aplicación de la doctrina del abuso de derecho elaborada por el TJUE.

La Hacienda Tributaria Navarra vino a considerar que AAA, S.L. no tenía derecho a la deducción pretendida porque, a la luz de la doctrina de la sentencia caso HALIFAX del TJUE, las operaciones (de cesión de uso y disfrute), de carácter puramente artificioso, en que se basa este derecho, son constitutivas de una práctica abusiva, ya que su finalidad no es otra que la búsqueda de una ventaja fiscal (deducción del IVA) siendo operaciones exentas, sin derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición y es que no hay precio real de mercado en los arrendamientos suscritos y la cesión de viviendas, no ha habido verdadera transacción entre las partes ni se ha pactado precio o contravalor, con lo que se ha tratado de operaciones sin repercusión de IVA, no procediendo entonces la deducibilidad ; se han tomado en consideración los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores vinculados, las distintas sociedades intervinientes, así entre las propias sociedades y el personal beneficiado por las cesiones de las viviendas.

La sentencia dictada en primera instancia, tras el análisis de las operaciones concertadas por la mercantil en relación a los tres inmuebles de Cizur Menor y uno de Oviedo, total cuatro, del régimen jurídico aplicable previsto en el art 17.1.13 de la LF del IVA, de la propia doctrina HALIFAX, y a la vista del entramado y vínculos existentes entre los operadores, concluye que se trataría de operaciones artificiales, exentas en realidad, que persiguen una ventaja fiscal, pues de otro modo, la propietaria de las viviendas, AAA, S.L. habría soportado en importante cuantía las cuotas por IVA, de haberlas cedido o arrendado directamente a sus ocupantes, al ser, como se ha dicho, operaciones exentas.

Se sustenta la apelación en la infracción por la sentencia de la jurisprudencia del TJUE sobre la doctrina del abuso del derecho, pues sólo es aplicable a operaciones artificiosas fuera del tráfico habitual, ajenas al marco de transacciones comerciales normales, lo que no ocurre en el presente caso, siendo el caso HALIFAX distinto al que hoy se juzga, pues no se crean sociedades interpuestas, ni hay transferencia artificial de inmuebles ni financiación de unas sociedades a otras para volver al mismo punto, pero obteniendo una ventaja fiscal, respondiendo la actuación de la actora, dice, a la lógica empresarial, que no es otra que, como matriz del grupo, y sociedad inmobiliaria, la de alquilar las viviendas adquiridas a las sociedades filiales, sociedades empleadoras que a su vez ceden el uso de las citadas viviendas a sus trabajadores como retribución en especie; y ocurre lo mismo en lo que se refiere al arrendamiento de la vivienda a CCC, pues el uso del piso está vinculado a la actividad empresarial de la citada CCC. Y el hecho de que los ocupantes lo sean socios mayoritarios e hijos de uno de ellos no desnaturaliza la operación, que en todo caso han sido contratados como Directivos para sacar adelante el proyecto industrial de CCC. En Asturias. En todo caso y de modo subsidiario, y siguiendo precisamente el propio criterio de la sentencia del TJUE, de admitirse que las operaciones realizadas son constitutivas de prácticas abusivas, la regularización practicada no es tampoco correcta pues habría que calcular la prorrata general, de modo que una parte de IVA soportado en la adquisición de las viviendas sí resultaría deducible, en función de la prorrata anual.

SEGUNDO. Centrados los términos del debate, para dar correcta respuesta jurídica a la cuestión planteada hemos de partir de que la deducción de las cuotas soportadas por la actora por la adquisición, mejora y acondicionamiento de las viviendas requiere, tal y como apunta la Administración como condición necesaria, la afectación de los bienes a la actividad empresarial o profesional, es decir que esos bienes adquiridos quedasen aplicados a la realización, como empresario o profesional, de operaciones sujetas y no exentas. No procedería la deducción entonces si el adquirente no actúa, en relación con esos bienes, como empresario que con los mismos va a realizar operaciones que a su vez impliquen la repercusión de ese IVA en otro sujeto ; así se establece en los arts 17.1.13 y 40 de la LFIVA la exención para el arrendamiento de viviendas, así como la no deducibilidad por el arrendador de las cuotas del IVA soportado en su adquisición, amueblamiento, mantenimiento y en las obras de mejora de las viviendas , cuando estas operaciones no se afectan a la actividad empresarial o profesional del obligado tributario. Así lo señalaba también la juez a quo en la sentencia apelada en el fundamento tercero in fine.

Se ha de señalar a mayor abundamiento que la aplicación de la exención a los arrendamientos de viviendas a entidades jurídicas para su posterior cesión viene siendo defendida por doctrina reciente de distintas Salas de lo Contencioso Administrativo de diversos Tribunales Superiores de Justicia. Así por ejemplo TSJ Cataluña sentencia de 9 de julio de 2009 según la cual tratándose de arrendamiento de inmueble destinado exclusivamente a vivienda, y consta que el objeto del mismo es el alquiler par uso exclusivo como vivienda habitual de las personas físicas que se mencionan explícitamente, tal arrendamiento está exento del IVA por más que quien figure como arrendatario sea la sociedad mercantil que abona la renta arrendaticia y la persona física que habita la vivienda sea personal a su servicio, sin perjuicio de las consecuencias tributarias que se deriven de ella (retribuciones en especie...) que son ajenas a este procedimiento; también sentencia de 30 de mayo de 2003 del TSJ Aragón. A mayor abundamiento, en la contestación a la consulta vinculante de la D.G.T de 16 de diciembre de 2010, se decía: *“El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con le redacción del precepto ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas. Por tanto, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario, en el ejercicio de una actividad empresarial dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido pero pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, letra f) del precepto, o en virtud de otro título.*

Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de estos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

Por el contrario, cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.”

TERCERO. Dicho lo anterior, ocurre entonces que la actora se pretende deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de aquellas viviendas porque, se han arrendado, dice, a otras empresas y éstas las han cedido a sus trabajadores. La cuestión es, esta operación ¿no es artificiosa y creada con subterfugios, amparándose en sociedades interpuestas, para obtener una ventaja fiscal, que de otro modo no se habría conseguido?. ¿Estamos ante un supuesto de abuso de derecho al que aludí a el TJUE en la sentencia del caso “HALIFAX?”.

Pues bien; la juez a quo hace en su fundamento de derecho segundo una detallada y didáctica exposición de las operaciones concertadas por la actora en relación con los tres inmuebles de Cizur Menor (3) y Oviedo (1), compraventas por un lado, no sólo de los inmuebles, también de mobiliario e ulteriores arrendamientos a las empresas del Grupo EEE (con sus novaciones) para su posterior entrega a directivos de las mismas, lo que se asume por esta Sala habida cuenta del Expediente Administrativo y de las propias alegaciones de las partes. Obsérvese la fecha de adquisición, estamos refiriéndonos al inmueble sito en Oviedo, precio de la adquisición (muy elevado), precio del arrendamiento (bajo) su fecha, nueve años después; obsérvese también la composición directiva y social de la empresa filial y de la empresa matriz, AAA, S.L., y real ocupación de la vivienda por socios de AAA, S.L. y por los dos hijos del socio mayoritario. En lo que se refiere a las otras tres viviendas, también se ceden en arrendamiento a otra empresa filial, si bien pasan a ocuparlas apoderados de la filial, que además de reunir la condición de hijo del socio mayoritario, son también apoderados de las otras filiales del grupo y de la propia AAA, S.L. Se apuntaba asimismo la particular y significativa circunstancia de que concertadas novaciones de contrato de arrendamiento de alquiler de locales entre AAA, S.L. y las filiales, al incluirse también el alquiler de vivienda, no se incrementa el precio, si bien se cede a un trabajador, Sr. (...). Se ha de recordar también que el giro propio de AAA, S.L. se halla circunscrito al arrendamiento de locales de negocio, no de viviendas.

Estos son los hechos básicos. Según lo anticipado más arriba, entonces, ¿estamos ante una operativa de elusión de la no deducibilidad de las cuotas soportados en la adquisición de los inmuebles por IVA?. La circunstancias expuestas apuntan a ello, a la luz de la doctrina que se va a exponer, y tal y como ha argumentado la juez a quo.

CUARTO. Llegados a este punto, se ha de examinar en concreto la doctrina del caso HALIFAX que analiza la sentencia apelada. Si bien, y con carácter previo no podemos por menos que recordar sobre la doctrina del abuso del derecho, el criterio de nuestro Tribunal Supremo reflejado en sentencia de la Sala 3ª de 20 de octubre de 2008 en la que se decía lo siguiente *“la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal . El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios. En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado”*.

Asimismo el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de noviembre de 2014, citada por la juez quo en la sentencia apelada, analiza qué se entiende por “operaciones constitutivas de una práctica abusiva” y señalaba: *“...Conforme a la doctrina expuesta para que pueda apreciarse la existencia de una práctica abusiva son necesarios dos requisitos:*

- Que la operación tenga como resultado una ventaja fiscal cuya concesión fuera contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes, lo cual no acontece en el supuesto de que únicamente se esté obteniendo una ventaja financiera derivada del escalonamiento del pago de la deuda tributaria, toda vez que finalmente dicha deuda resultará pagada debidamente y en su totalidad.

- Que la finalidad esencial de la operación sea obtener una ventaja fiscal, lo que tampoco acontece pues la realidad comercial existente, la sustancia económica de las relaciones jurídico-mercantiles a que se ha dado lugar el modelo de explotación del negocio utilizado, la propia e incuestionable realidad jurídica y económica de la entidad constituida y la absoluta transparencia de toda la actividad desarrollada evidencian justo lo contrario.

Ninguno de los dos requisitos concurren en el caso enjuiciado, según afirma la parte recurrente.

(...)

En las sentencias que señala la parte recurrente, SSTJCE de 21 de febrero de 2006 asunto Halifax , C-255/02 y University of Huddersfield, C-223/03, se interpreta la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva; y se entiende que existe una práctica abusiva cuando a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones; el resultado de obtener una ventaja fiscal como finalidad esencial de las operaciones debe derivarse del conjunto de elementos objetivos; comprobada la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

En ambos supuestos los tribunales británicos plantearon si debían considerarse operaciones a efectos del IVA aquellas que se han realizado con el único objeto de obtener una ventaja fiscal, sin tener otro objetivo. El Tribunal construye el concepto de abuso de derecho desde la perspectiva del IVA y entra a aplicar la doctrina de abuso de derecho al supuesto que analiza, concluyendo que existe abuso de derecho cuando se cumplen cumulativamente dos requisitos:

a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables (En la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep, se puede leer que "la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva", principio general aplicable a las disposiciones de la Sexta Directiva, aún ausente una norma que así lo recoja expresamente).

b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes al caso resulte que la finalidad esencial de las operaciones consista en obtener una ventaja fiscal.

Se afirma en la sentencia HALIFAX que: "la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realizan en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (...). Este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA (...) la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva".

Resulta, igualmente, ilustrativa, por la descripción que hace de los hechos y la exposición de la doctrina del TJCE, el Acuerdo del TEAFN de 23 de junio de 2.009, ratificado por el Gobierno de Navarra en fecha 29 de julio de 2.009, que seguidamente pasamos a reproducir y que servirá para orientar a este juzgador sobre si resulta o no aplicable dicha doctrina de abuso de derecho en el caso de autos:"

QUINTO. Sentado lo anterior, nos vamos a permitir traer a colación, siquiera sintéticamente el llamado "caso HALIFAX", tantas veces mencionado en este pleito y que recoge asimismo el acuerdo del TEAFNA. "Empezando por los hechos, Halifax es una entidad bancaria que presta esencialmente servicios financieros exentos del IVA y como consecuencia de ello sólo tenía derecho a deducir aproximadamente un 5 por ciento del IVA soportado, pues era ésta su prorrata de deducción. Para su actividad comercial, decidió construir cuatro centros de atención telefónica en otros tantos solares diferentes, que tenía en propiedad o en arrendamiento para aproximadamente 125 años, el precio por los servicios de construcción ascendía a 38 millones de libras esterlinas, a lo que había que añadir el IVA que, al tipo aplicable según la normativa británica, suponía un

montante adicional de 6.600.000 libras. En circunstancias "normales", habría contratado directamente la obra con una empresa constructora, la cual le habría repercutido el IVA correspondiente, en tal caso, Halifax sólo hubiera podido deducir un 5 por ciento, esto es, 330.000 libras esterlinas, el 95 por ciento restante (6.270.000 libras) no hubiera podido ser deducido. El plan alternativo consistió básicamente en realizar la construcción de forma indirecta a través de sociedades interpuestas y se caracterizaba por tres elementos esenciales:

1º. La intervención de varias entidades que pertenecían al grupo Halifax.

2º. La realización de varias transacciones muy próximas en el tiempo pero ubicadas en dos años fiscales diferentes, evitando la aplicación de las normas de prorata y regularización de bienes de inversión que limitaban la deducción de las cuotas del Impuesto.

3º La articulación de varias operaciones entre las entidades del grupo, esencialmente de préstamos y cesiones sobre los inmuebles que Halifax tenía en propiedad o en arrendamiento para aproximadamente 125 años, siendo aquéllas las que contratan la construcción de los centros de atención telefónica a una empresa independiente. Estas operaciones se dirigen a articular jurídicamente la devolución de los centros de atención telefónica, a Halifax, se trataba de garantizar que fuera ésta la que tuviera, de hecho, el uso y disfrute de los inmuebles, y aunque dieron lugar a flujos monetarios, pagos y cobros, entre las distintas empresas implicadas, sin embargo, dada la vinculación existente, los fondos permanecieron siempre dentro del grupo Halifax, el único contrato que había de dar lugar a una salida de fondos fuera del grupo era el concertado con la empresa constructora.

La consecuencia fiscal del plan al término del mismo fue la recuperación total (salvo por lo que se refiere a las 18.000 libras soportadas por Halifax) del IVA soportado por los servicios de construcción prestados por la entidad independiente, aunque por las entidades participadas.

En cuanto a la postura de las partes, la Administración argumentó, en primer lugar, que las transacciones diseñadas no constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y en segundo lugar, con carácter subsidiario, tales operaciones daban lugar a un claro supuesto de abuso de derecho, por tanto, no existía posibilidad de recuperar el IVA.

Por su parte Halifax, consideraba que las transacciones son reales, responden a una finalidad empresarial y deben ser analizadas individualmente, y además indicaron que no hay en el Derecho comunitario ninguna doctrina de abuso de Derecho aplicable en el IVA que las autoridades fiscales de un Estado miembro puedan invocar contra los particulares para denegar la recuperación o deducción del impuesto soportado".

Y ¿qué dijo el TJCE en la sentencia que resuelve el caso HALIFAX?. "La respuesta a la primera pregunta en los apartados 58 y 59: Transacciones tales como las diseñadas por Halifax constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, aun cuando no tengan más objeto que obtener una ventaja fiscal. Tales situaciones deben distinguirse de aquellas otras, constitutivas de fraude fiscal, en las que se pretende obtener una ventaja fiscal invocando ante la Administración operaciones que no han tenido lugar, así ocurre en los supuestos de facturas falsas.

La respuesta a la segunda pregunta en sus apartados 68 a 76: Existe un concepto de abuso de derecho en el ámbito del Derecho Comunitario que se aplica en el IVA y que impide la recuperación del IVA soportado. Así, el Tribunal deja claro que existe un concepto de abuso de derecho que se aplica en el ámbito del derecho comunitario, criterio que había manifestado anteriormente en diversas sentencias y, en particular, en la dictada en el asunto Emland Stärke, con carácter general, y en sentencia de 29 de abril de 2004, respecto al IVA había indicado que "la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva".

Una vez sentada la vigencia del concepto de abuso de derecho, el TJCE muestra su preocupación por salvaguardar los derechos del contribuyente, indicando que existe un imperativo de seguridad jurídica "que se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen". Más aún, el Tribunal reconoce el derecho del empresario a estructurar su actividad de la forma más ventajosa desde el punto de vista fiscal pues "cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA".

La conclusión que se extrae de todo lo anterior es clara: Los empresarios o profesionales tienen derecho a organizar su actividad económica de la forma más eficiente desde el punto de vista fiscal, siempre que no incurran en ninguna ilegalidad y, tratándose de prácticas legales, siempre que éstas no resulten abusivas.

Dado lo ilustrativo que resulta, se reproducen algunos apartados que contienen la doctrina sobre el abuso de derecho en el ámbito comunitario:

"69. En efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, *Cremer*, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de, *General Milk Products*, C-8/92, Rec. p. I-779, apartado 21, y *Emsland-Stärke*], antes citada, apartado 51).

74. A la luz de estas consideraciones, parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

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

76. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40)."

SEXTO. Así entonces, a la luz doctrina anterior, la juez a quo, antes y , ahora esta Sala, ha de comprobar con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva; la propia administración Tributaria ha utilizado los medios de prueba previstos en los arts 106 a 111 de la LF 13/2000. Tendremos que ver entonces las concretas operaciones y la finalidad esencial que resulta de las mismas, tomando como referencia las circunstancias objetivas, así como una interpretación teleológica de las disposiciones aplicables (arts 14 y sgs, y sabiendo que las normas que establecen excepciones han de ser interpretadas restrictivamente) de modo que "deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva".

Llegados a este punto hemos de responder a la siguiente pregunta ¿cuál fue la esencial finalidad de las operaciones efectuadas por la obligada tributaria? ¿son apreciables objetivos económicos inspirados en consideraciones por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía? ¿existe una motivación económica válida?. Lo que es claro es que, como ha hecho la juez a quo, siguiendo la doctrina del TJUE, partiendo de que no estamos ante un supuesto de fraude fiscal, se han de tomar en consideración los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados, vínculos que fueron apreciados, por cierto en el caso HALIFAX.

Llegados a este punto hemos de abundar en lo siguiente. El pasado 12 de noviembre de 2014, el Tribunal Supremo (TS) dictó sentencia (nº de recurso 1881/2012) en la que desestima íntegramente el recurso de casación interpuesto por la compañía recurrente -dedicada a la prestación de servicios hospitalarios-, confirmando, por tanto, el fallo de la sentencia de instancia de la Audiencia Nacional, en la que se le denegaba el derecho a la deducción del IVA soportado en la construcción de un hospital, que cedía en arrendamiento a otra sociedad del mismo grupo empresarial.

"El motivo básico de la denegación del derecho a la deducción es la existencia de una conducta o práctica abusiva, calificándose de simulado el negocio jurídico de arrendamiento (simulación parcial).

Más allá del análisis del fallo del TS respecto del caso concreto enjuiciado, resultan relevantes algunas afirmaciones realizadas que merecen una breve reflexión. Y es que el elemento central en el que se fundamenta la conclusión obtenida se basa en la siguiente consideración: la creación de la sociedad arrendataria y el propio arrendamiento se formalizaron con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria inadmisibles, que no es otra sino la deducción inicial de las cuotas del IVA soportadas por la entidad recurrente en la construcción del hospital.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria del TJUE (fundamentalmente, asuntos Halifax y Weald Leasing), el concepto de “práctica abusiva” requiere la concurrencia de dos requisitos: a) la realización de operaciones que tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos del derecho comunitario, y b) que la finalidad esencial de esas operaciones consista en obtener dicha ventaja fiscal. Así, para que se produzca una práctica abusiva no basta solo con este segundo elemento, sino que se requiere que esa ventaja fiscal obtenida sea contraria a la norma comunitaria.

En la sentencia Weald Leasing (que es posterior a la sentencia Halifax y que, en buena medida, clarifica su contenido), el TJUE se pronuncia sobre la existencia o no de una práctica abusiva en un supuesto de hecho en el que dos compañías (CML y CARC) de un mismo grupo (Churchill Group), que prestan fundamentalmente servicios de seguros exentos del IVA (por lo que recuperan aproximadamente el 10/o del IVA soportado), adoptan una estructura a través de la cual, cuando dichas compañías necesitan un equipo nuevo, éste es adquirido por una tercera sociedad del grupo Churchill (Weald Leasing Ltd, cuya actividad consiste en adquirir los equipos y cederlos posteriormente en arrendamiento financiero), que lo entrega en arrendamiento financiero a otra sociedad - perteneciente al asesor fiscal en materia de IVA del grupo Churchill y a su esposa- quien, a su vez lo subarrienda a los dos primeras compañías del grupo Churchill (CML y CARC). Una estructura que parece bastante más compleja que la del supuesto enjuiciado por el TS.

Mediante esta serie de operaciones, estas dos últimas compañías evitan tener que adquirir directamente el equipo que necesitan y el pago de una sola vez del importe total del IVA no deducible correspondiente a dichas adquisiciones, sino que fraccionan y escalonan el pago de dicho importe, difiriendo la carga fiscal, dado que CMLy CARC no soportan inmediatamente la carga del IVA no deducible sobre el coste total de los equipos adquiridos sino sobre el importe de los alquileres correspondientes a ese equipo, repartido a lo largo de la duración de los contratos de arrendamiento financiero.

Es importante destacar que, tal y como se indica en la propia sentencia del TJUE, ‘E...] el objetivo esencial de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal era la obtención de una ventaja fiscal, a saber, el escalonamiento del pago del importe del IVA correspondiente a las adquisiciones en cuestión, con objeto de diferir la carga fiscal de Churchill Group’ (apartado 31 de la sentencia).

Pese a ello, el TJUE afirma la necesaria concurrencia del segundo requisito anteriormente indicado para que exista una práctica abusiva: que tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por la norma comunitaria. Y es aquí donde este Tribunal delimita claramente su contenido:

“En efecto, no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente, como se desprende de la resolución de remisión, en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero” (apartado 34 de la sentencia).

SÉPTIMO. Pues bien, si descendemos de nuevo al caso que hoy nos ocupa, las circunstancias constatadas primero por la Inspección Tributaria, por el propio TEAFNA y después por la juez a quo, permiten concluir que estamos en todo caso ante operaciones sujetas y exentas. La relativa a la vivienda sita en Paseo Roncesvalles de Cizur Menor, porque la actora cedió el bien directamente, y tal y como se desprende de las consultas indicadas en la sentencia que esta Sala ha podido comprobar se considera tal cesión exenta del impuesto; no estaríamos en este supuesto ante abuso de derecho, pero sí en uno de no deducibilidad. En lo que se refiere a las restantes operaciones, sí estaríamos ante el caso de abuso de derecho, y nos remitimos a la detallada exposición de la sentencia, que valora con acierto los vínculos entre las sociedades que operan y de éstas con el personal beneficiado por las cesiones de las viviendas, en gran parte familiares directos de los socios mayoritarios de SAHER 2000 S. L, cuando no lo son ellos mismos, y la ausencia de valor de mercado en el precio de los arrendamientos.

En definitiva, tal y como señala la Administración, Una entidad que adquiere una vivienda que va a ser destinada a tal uso por personas con ella vinculadas, según el resultado querido por el Derecho comunitario, no puede practicarse deducción por aquélla de las cuotas que soporte en su adquisición. La instrumentación de la relación de contratos que se describe en los apartados iniciales de la sentencia no tiene otro objetivo que evitar esta consecuencia consentida y querida por la Directiva, que deriva de un principio inherente al IVA cuando se trata de empresarios o profesionales que realizan operaciones que limitan su derecho a la deducción junto con otras que no lo limitan: la deducción de las cuotas soportadas en la misma proporción que suponen las segundas con respecto al total de las realizadas.

Cuando el resultado que se obtiene de la aplicación de las normas comunitarias relevantes es claro y responde a un objetivo igualmente claro en su formulación, el otorgamiento de contratos claramente contrarios a dichos objetivo y formulación permite apreciar que nos encontramos ante prácticas que suponen un abuso del Derecho comunitario.

Es por todo lo expuesto que procede desestimar el recurso de apelación, confirmando la sentencia dictada en primera instancia y por ende la actuación administrativa.

OCTAVO. Conforme a lo dispuesto en el Artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede imponer a la parte apelante las costas causadas en esta Apelación, al haberse producido la desestimación de la misma.

En nombre de Su Majestad El Rey, y por la autoridad que nos confiere El Pueblo Español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de AAA, S.L. contra Sentencia desestimatoria de 20 de marzo de 2015, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona, en Procedimiento Ordinario nº 413/2013, Sentencia que mantenemos en su integridad.

Se condena en las costas a la parte apelante.

Con testimonio de esta resolución, devuélvase las actuaciones al Juzgado de procedencia para su conocimiento debiendo el Juzgado hacer saber a las partes la resolución del recurso de apelación y llevando a cabo su puntual ejecución.

Contra la presente Sentencia no cabe recurso.

Así por esta nuestra Sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

DILIGENCIA: En Pamplona/Iruña, a veintinueve de octubre de dos mil quince. La extiendo yo, la Letrada de la Administración de Justicia (...), para hacer constar que en el día de la fecha, me ha sido entregada la precedente sentencia debidamente firmada para su notificación a las partes y publicidad establecida legalmente, uniendo a los autos certificación literal de la misma y archivando el original. Doy fe.

DILIGENCIA.- Seguidamente se notifica vía telemática anterior resolución a D^a (...) y Sr. letrado de la Comunidad Foral de Navarra a los efectos pertinentes, haciéndoles saber que contra la misma **no cabe recurso alguno**. Doy fe.