

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 18 de julio de 2013 (*)

«Impuesto sobre el valor añadido – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículos 17 y 13, parte B, letra d), número 6 – Exenciones – Deducción del impuesto soportado – Fondos de pensiones – Concepto de “gestión de fondos comunes de inversión”»

En el asunto C-26/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Gerechtshof te Leeuwarden (Países Bajos), mediante resolución de 3 de enero de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de enero de 2012, en el procedimiento entre

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

e

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, U. Lõhmus y M. Safjan (Ponente) y la Sra. A. Prechal, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de febrero de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, por los Sres. E.M. van Kasteren, O.L. Mobach y C. Evers, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. B. Koopman y C. Wissels, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, los Sres. O. Thomas y L. Christie, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de abril de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 13, parte B, letra d), número 6, y 17, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (en lo sucesivo, «PPG») y el Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (en lo sucesivo, «Inspecteur») por una liquidación complementaria relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4 A tenor de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 4, de esta misma Directiva:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate.»

5 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva establece que la base imponible estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero.

6 El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;

[...]

d) las operaciones siguientes:

[...]

6. la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros;

[...]»

7 El artículo 17 de la Sexta Directiva dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

[...]»

Normativa neerlandesa

8 El artículo 2 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «Ley»), dispone:

«Se deducirá de la cuota devengada en concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios la cuota devengada correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al empresario, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes que éste realice y a las importaciones de bienes de los que sea destinatario.»

9 Con arreglo al artículo 11 de la Ley:

«1. Estarán exentos del impuesto en las condiciones que deberán fijarse mediante una disposición general de la administración:

[...]

i) los siguientes [...] servicios:

[...]

3. la gestión del capital aportado con fines de inversión colectiva por fondos y sociedades de inversión:

[...]»

10 El artículo 15 de la Ley dispone:

«1. La cuota prevista en el artículo 2 a deducir por el operador corresponderá:

a) al impuesto repercutido por otros empresarios, mediante factura expedida del modo prescrito por la normativa vigente, en el período de declaración, en concepto de entregas de bienes y de prestaciones de servicios efectuadas en favor del empresario;

[...]

c) la cuota devengada en el período de declaración:

[...]

en concepto de entregas de bienes y de prestaciones de servicios efectuadas en favor del empresario;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 De conformidad con una obligación legal, PPG integró, en favor de sus empleados, planes de pensiones en la Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (en lo sucesivo, «fondo de pensiones»). Según la normativa neerlandesa, dichos fondos de pensiones son autónomos respecto de PPG desde un punto de vista jurídico y fiscal. El grupo PPG Industries, y no los trabajadores, pagaba íntegramente las aportaciones a los planes de pensiones.

12 Como confirmaron PPG y el Gobierno neerlandés en la vista, la legislación de los Países Bajos en vigor en el momento de los hechos dejaba a los trabajadores la elección de crear ellos mismos tal fondo o de confiar el cumplimiento de sus obligaciones a una compañía aseguradora a la que pagarían sus cotizaciones y que sería responsable del pago de las pensiones al personal jubilado. Sin embargo, no les asistía la opción de retener internamente la provisión de las pensiones.

13 Una filial de PPG, PPG Industries Fiber Glass BV celebró con varios prestadores de servicios establecidos en los Países Bajos contratos relativos a la gestión de las pensiones y del capital del fondo de pensiones. Los costes que implican estos servicios se sufragan por dicha filial y no se repercuten al fondo de pensiones. PPG dedujo las cantidades de IVA correspondientes a dichos costes sufragados durante los ejercicios 2001 y 2002, a saber, 139.304,23 euros, en concepto de impuesto soportado.

14 Se practicó a PPG una liquidación complementaria del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002. Después de que la liquidación complementaria fuese objeto de reclamación, el Inspecteur fiscal que conocía de la misma la confirmó. El Rechtbank Leeuwarden desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Inspecteur. PPG interpuso recurso contra este auto ante el Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Ante el referido órgano jurisdiccional, las partes discuten sobre la cuestión de si es acertado que el Inspecteur emitiera una liquidación complementaria respecto del IVA deducido por la interesada.

16 PPG responde negativamente a esta cuestión alegando que los gastos correspondientes a

la pensión de los trabajadores, que constituyen sus partícipes, son gastos generales de empresa y, por tanto, el IVA que se le facturó puede deducirse con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Ley. Con carácter subsidiario, PPG alega que la exención, tal como se establece en el artículo 11, apartado 1, inciso i), punto 3, de la Ley, es de aplicación a los servicios que se prestan a la interesada en relación con las pensiones de los trabajadores.

17 El Inspecteur sostiene que PPG no puede considerarse ella misma destinataria de las prestaciones que ha transferido a los fondos de pensiones sin facturar contraprestación, de modo que no tiene derecho a deducir el IVA que se le ha facturado en dicho marco. Por lo que respecta a la cuestión subsidiaria relativa a la exención del IVA, el Inspecteur concluye que los fondos de pensiones no pueden calificarse de «fondos comunes de inversión».

18 En estas circunstancias, el Gerechtshof te Leeuwarden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede un sujeto pasivo, que con arreglo a la legislación nacional en materia de pensiones haya establecido un fondo de pensiones autónomo para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores en calidad de partícipes en el fondo, deducir, en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, el impuesto [pagado] por las prestaciones de servicios efectuadas en su favor en el marco de la aplicación de la medida en materia de pensiones y la gestión empresarial del fondo de pensiones?

2) ¿Puede un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, ser calificado de “fondo común de inversión” a los efectos del artículo 13, parte B, letra c), número 6, de la [Sexta Directiva]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

19 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el IVA pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del fondo de pensiones.

20 Para responder a esta cuestión, ha de recordarse con carácter previo que el régimen de deducciones establecido en la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35, y de 4 de octubre de 2012, PIGI, C-550/11, apartado 21).

21 Para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho, es, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y que den derecho a deducir (véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 24, y de 22 de febrero de

2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 26).

22 Es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, apartado 20).

23 En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (véanse las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 60; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 48, y de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, apartado 55).

24 Por lo tanto, ha de comprobarse si en el caso de autos, pese al hecho de que el fondo establecido por PPG constituye una entidad jurídicamente autónoma de esta última, la existencia del referido vínculo resulta del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata.

25 A este respecto, ha quedado acreditado que, en el litigio principal, PPG ha adquirido las prestaciones de que se trata para garantizar la administración de las pensiones de sus empleados y la gestión del patrimonio del fondo de pensiones establecido para garantizar las referidas pensiones. Al establecer el fondo, PPG ha cumplido una obligación legal que le incumbía en cuanto empresario y, en la medida en que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad en el referido marco forman parte de sus gastos generales, lo que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, son, como tales, elementos integrantes del precio de los productos de PPG (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36).

26 En estas circunstancias, cabe considerar que la adquisición de prestaciones por las que se soporta el IVA se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación y que existe un vínculo directo e inmediato.

27 A falta de un derecho a deducir el impuesto soportado, el sujeto pasivo no solamente quedará privado de la ventaja fiscal resultante de la aplicación del régimen de deducciones, debido a elección legislativa de proteger las pensiones por la separación legal entre el empresario y el fondo de pensiones, sino que tampoco quedará garantizada la neutralidad del IVA.

28 No desvirtúa esta consideración la posibilidad, invocada en la vista, de cumplir la obligación legal de establecer un régimen de pensiones para los trabajadores del sujeto pasivo por medios distintos del de establecer un fondo en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma. En efecto, la tesis contraria restringiría la libertad que se reconoce a los sujetos pasivos de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales (véase, a este respecto, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 53).

29 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión

prejudicial que el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma, como el controvertido en el litigio principal, para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el IVA pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones, siempre que del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata resulte la existencia de un vínculo directo e inmediato.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

30 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión de jubilación para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, puede ser calificado de «fondo común de inversión» a los efectos de dicha disposición.

31 De la resolución de remisión se desprende que la segunda cuestión prejudicial únicamente se plantea en el supuesto de que deba darse una respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial. Además, esta segunda cuestión es, esencialmente, idéntica a la que el Tribunal de Justicia dio respuesta en su sentencia de 7 de marzo de 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees y otros* (C-424/11).

32 En estas circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

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

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

El artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma, como el controvertido en el litigio principal, para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el impuesto sobre el valor añadido pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones, siempre que del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata resulte la existencia de un vínculo directo e inmediato.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.