



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 20 de junio de 2013*

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva IVA — Artículos 2, número 1, y 6, apartado 1 — Concepto de “prestación de servicios” — Prestaciones de servicios de publicidad y de corretaje de préstamos — Exenciones — Realidad económica y mercantil de las operaciones — Prácticas abusivas — Operaciones cuyo único objeto es la obtención de una ventaja fiscal»

En el asunto C-653/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 13 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de diciembre de 2011, en el procedimiento entre

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

y

Paul Newey, que actúa con el nombre comercial Ocean Finance,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de marzo de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Newey, que actúa con el nombre comercial Ocean Finance, por el Sr. J. Ghosh, QC, y por la Sra. E. Wilson y el Sr. J. Bremner, Barristers;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. S. Ossowski y L. Christie, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. O. Thomas, Barrister;
- en nombre de Irlanda, por la Sra. E. Creedon, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Collins, SC;

* Lengua de procedimiento: inglés.

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 El presente procedimiento prejudicial versa sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO L 629, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y el Sr. Newwey, que actúa con el nombre comercial Ocean Finance (en lo sucesivo, «Sr. Newwey»), en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a las prestaciones de servicios de publicidad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 De conformidad con el artículo 299 CE, apartado 6, las disposiciones del Tratado CE sólo serán aplicables a las islas del Canal, de las que forma parte la isla de Jersey, en la medida necesaria para asegurar la aplicación del régimen previsto para dichas islas, en particular, en el Protocolo n° 3 relativo a las islas del Canal y a la isla de Man (DO 1972, L 73, p. 164), anexo al Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1972, L 73, p. 14). Puesto que dicho Protocolo no contiene disposiciones en relación con el IVA, el Derecho de la Unión en materia de IVA no se aplica en la isla de Jersey.
- 4 Conforme al cuarto considerando de la Sexta Directiva, conviene tener en cuenta el objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en el comercio entre los Estados comunitarios, y el de garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno.
- 5 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva establece que estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6 De acuerdo con el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario y, de conformidad con el artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva serán consideradas como «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la misma Directiva.

7 El artículo 9 de la Sexta Directiva dispone:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

— las prestaciones de publicidad;

[...]

— las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;

[...]

— las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e).

3. A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar, en lo que concierne a las prestaciones de servicios enunciadas en la letra e) del apartado 2 y a los arrendamientos de medios de transporte, que:

[...]

b) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla fuera de la Comunidad, está situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior de país.»

- 8 El artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», establece bajo la rúbrica «B. Otras exenciones»:

«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 abusos:

[...]

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;
2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;

[...]

[...]»

- 9 El artículo 17, apartado 2, de esta Directiva establece:

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

- a) las cuotas del [IVA], 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;

[...]»

- 10 Con arreglo al artículo 21 de la citada Directiva:

«[...]

1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del [IVA]:

[...]

- b) los sujetos pasivos destinatarios de servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 o, cuando estén identificados a efectos del [IVA] en el interior del país, los destinatarios de los servicios a que se refieren las partes C, D, E, y F del artículo 28 *ter*, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país;

[...]

[...]»

Derecho del Reino Unido

- 11 En el momento en que ocurrieron los hechos de que se trata en el litigio principal, el artículo 4, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994) estaba redactado en los siguientes términos:

«El IVA se recaudará por todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el Reino Unido, siempre que se trate de una entrega o prestación sujeta a gravamen que un sujeto pasivo efectúe en el ámbito de su actividad económica.»

- 12 El artículo 5, apartado 2, letras a) y b), de dicha Ley disponía:

«a) A efectos de la presente ley, la “entrega de bienes” o la “prestación de servicios” incluirán todas las formas de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, salvo aquellas que no se efectúen a cambio de una remuneración.

b) Toda operación que no sea una entrega de bienes, pero que se efectúe a cambio de una remuneración [...] constituirá una prestación de servicios.»

- 13 El artículo 7, apartado 10, de la citada Ley establecía:

«Se considerará que una prestación de servicios se ha realizado:

a) en el Reino Unido, si quien presta el servicio se encuentra establecido en el Reino Unido, y

b) en un tercer país (y no en el Reino Unido), si quien presta el servicio se encuentra establecido en ese tercer país.»

- 14 El artículo 8, apartados 1 y 2, de la misma Ley imponía un mecanismo de autoliquidación del IVA para los servicios prestados desde un país distinto del Reino Unido y disponía lo siguiente:

«1) Sin perjuicio de lo establecido a continuación en el apartado 3, cuando los servicios de que se trate sean:

a) prestados por una persona establecida en un país distinto del Reino Unido, y

b) recibidos por una persona (“destinatario”) establecida en el Reino Unido a efectos de cualquier actividad económica que lleve a cabo,

se producirán las mismas consecuencias previstas en esta Ley (y, en particular, en lo que respecta a la aplicación del IVA a una prestación y al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado) como si el propio destinatario prestase los servicios en el Reino Unido, en el marco de su actividad, y dicha prestación estuviera sujeta a gravamen.

2) A efectos del presente artículo, se entenderá por “servicios de que se trate” los servicios incluidos en la relación del anexo 5 que no sean servicios incluidos entre los relacionados en el anexo 9.

3) Las prestaciones que se consideren efectuadas por el destinatario en virtud de lo dispuesto anteriormente en el apartado 1 no se tendrán en cuenta como prestaciones efectuadas por él a efectos de determinar su derecho a deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 26, apartado 1.»

15 El artículo 9 de la Value Added Tax Act 1994 definía el concepto de «lugar de establecimiento» («place of belonging») respecto a un destinatario de prestaciones de servicios de la siguiente manera:

«1) El apartado 2 siguiente se aplicará con objeto de determinar, respecto a cualquier prestación de servicios, si el prestador se encuentra establecido en un país o en otro, y los posteriores apartados 3 y 4 se aplicarán (sin perjuicio de las disposiciones que procedan en virtud del artículo 8, apartado 6) para determinar, respecto a cualquier prestación de servicios, si el destinatario se encuentra establecido en un país o en otro.

2) Se considerará que el prestador de servicios se encuentra establecido en un determinado país si:

- a) dispone de un centro de actividad u otro establecimiento permanente en dicho país y no lo tiene en ningún otro lugar;
- b) no dispone de tal establecimiento (en dicho país o en otro lugar) pero su lugar de residencia habitual está situado en dicho país;
- c) dispone de tales establecimientos tanto en dicho país como en otro lugar y el establecimiento que presenta vínculos más estrechos con la prestación se encuentra en dicho país.

3) Si la prestación de servicios es efectuada para una persona y recibida por ésta para necesidades que no sean las de alguna de las actividades que ejerza, se considerará establecida en cualquier país donde se encuentre su residencia habitual.

4) Cuando no sea aplicable lo dispuesto en el anterior apartado 3, se considerará que el destinatario de la prestación se encuentra establecido en un país:

- a) cuando se cumpla uno de los requisitos enunciados en las letras a) y b) del anterior apartado 2,
- b) o cuando posea establecimientos como los mencionados en el anterior apartado 2 tanto en dicho país como en otro lugar, y su establecimiento en el cual, o para cuyas necesidades, se utilizan o se utilizarán más directamente los servicios se encuentre en dicho país.

5) Exclusivamente a efectos del presente artículo:

- a) Se considerará que la persona que ejerza una actividad por medio de una sucursal o agencia en un país posee un establecimiento en dicho país.
- b) Se entenderá por “residencia habitual” de una persona jurídica el lugar donde se encuentre legalmente constituida.»

16 El artículo 31 de la Value Added Tax Act 1994 y el grupo 5 del anexo 9 de dicha Ley aplican lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y establecen que están exentos de IVA, en particular, los servicios de «concesión de un anticipo o de un crédito», así como las prestaciones de servicios de intermediación conexos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 De la resolución de remisión se desprende que, durante el período considerado en el procedimiento principal, el Sr. Newwey prestaba servicios de corretaje de préstamos y se encontraba establecido en Tamworth (Reino Unido). Las prestaciones de servicios de corretaje realizadas en el Reino Unido por el Sr. Newwey estaban exentas de IVA, de conformidad con el artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta

Directiva. En cambio, los servicios de publicidad prestados al Sr. Newey en el Reino Unido y destinados a atraer a los posibles prestatarios estaban sujetos al IVA, de tal modo que el impuesto soportado por el Sr. Newey en los gastos de publicidad no era recuperable.

- 18 Con objeto de evitar esta carga tributaria no recuperable, el Sr. Newey constituyó la sociedad Alabaster (CI) Ltd (en lo sucesivo, «Alabaster»), establecida en Jersey, territorio en el que no se aplica la Sexta Directiva, y otorgó a dicha sociedad el derecho a utilizar el nombre comercial Ocean Finance. El Sr. Newey era su único accionista.
- 19 Alabaster empleaba al menos a una persona a tiempo completo y contaba con su propio equipo directivo, personas físicas residentes en Jersey, sin experiencia directa en materia de corretaje, propuestas o contratadas por los contables del Sr. Newey y retribuidas de acuerdo con el tiempo dedicado a las actividades de Alabaster.
- 20 Con arreglo a los estatutos de Alabaster y a la normativa vigente en Jersey, dichos directivos eran responsables de la gestión de la sociedad y ejercían las facultades correspondientes. El Sr. Newey no desempeñaba función alguna en dicha gestión.
- 21 Los contratos de corretaje se concluían directamente entre los prestamistas y Alabaster, de tal modo que las comisiones de corretaje no se pagaban al Sr. Newey, sino a esta sociedad.
- 22 Sin embargo, Alabaster no se encargaba directamente de tramitar las solicitudes de préstamos, sino que, para ello, recurría a los servicios del Sr. Newey, que eran prestados, en virtud de un subcontrato (en lo sucesivo, «contrato de servicios»), por los empleados de aquél que ejercían su actividad en Tamworth. Este contrato contenía una relación de los servicios que debía prestar el Sr. Newey, que incluía, en lo esencial, todas las tareas de tramitación inherentes a la actividad de corretaje de préstamos. En virtud de dicho contrato, el Sr. Newey también estaba facultado para negociar los términos de los contratos concluidos entre Alabaster y los prestamistas.
- 23 Como contraprestación de dichos servicios, el Sr. Newey percibía unos honorarios fijados, al principio, en el 50 % y, posteriormente, en el 60 %, del importe de las comisiones brutas inmediatamente percibidas por cada préstamo concedido por Alabaster, a los que se sumaba el reembolso de gastos y desembolsos.
- 24 En la práctica, los prestatarios potenciales se ponían en contacto directamente con los empleados del Sr. Newey en el Reino Unido, que tramitaban cada expediente y enviaban a los directivos de Alabaster en Jersey –para su autorización– las solicitudes que cumplían los requisitos para la concesión del préstamo. El proceso de aprobación solía completarse en una hora y, de hecho, no se rechazaba ninguna solicitud de autorización.
- 25 La publicidad dirigida a los potenciales prestatarios resultaba imprescindible para la actividad de corretaje de préstamos y representaba una parte importante de los gastos soportados por Alabaster.
- 26 Según el tribunal remitente, los servicios de publicidad eran prestados por Wallace Barnaby & Associates Ltd (en lo sucesivo, «Wallace Barnaby»), sociedad no vinculada con Alabaster y establecida asimismo en Jersey, de acuerdo con un contrato concluido con esta última. Wallace Barnaby obtenía a su vez dichos servicios de publicidad de agencias publicitarias establecidas en el Reino Unido, en particular, de la agencia de publicidad Ekay Advertising. En virtud de la normativa vigente en Jersey, los pagos de Alabaster a Wallace Barnaby por tales servicios no estaban sujetos al IVA.

- 27 El Sr. Newey no estaba facultado para recurrir a servicios de publicidad por cuenta de Alabaster y no asumía responsabilidad alguna por el pago de los servicios prestados por Wallace Barnaby a dicha sociedad. No obstante, tenía la facultad de aprobar el contenido de la publicidad, acerca del cual trataba con un empleado de Ekay Advertising que trabajaba en el Reino Unido. Después de estas entrevistas, dicho empleado enviaba las recomendaciones a Wallace Barnaby.
- 28 Wallace Barnaby, por su parte, remitía las recomendaciones a los directivos de Alabaster, que, tras recibirlas, se reunían cada semana para pronunciarse sobre los gastos publicitarios previstos. En la práctica, ninguna de esas recomendaciones era rechazada.
- 29 A efectos del IVA, los Commissioners consideran, por una parte, que los servicios de publicidad de que se trata se prestaron al Sr. Newey en el Reino Unido, donde, por consiguiente, están sujetos al impuesto. Por otra parte, consideran que los servicios de corretaje de préstamos se prestaron en el Reino Unido por el Sr. Newey.
- 30 Con carácter subsidiario, estiman que, aun cuando deba considerarse que Alabaster, en Jersey, era la destinataria de los servicios de publicidad y quien prestaba los servicios de corretaje de préstamos, los acuerdos concluidos con objeto de lograr este resultado son contrarios al principio de prohibición del abuso de Derecho, formulado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), y deben ser recalificados.
- 31 Por lo tanto, el 27 de septiembre de 2005, los Commissioners practicaron una liquidación del IVA al Sr. Newey, correspondiente al período comprendido entre el 1 de julio de 2002 y el 31 de diciembre de 2004, por importe de 10.707.075 libras esterlinas (GBP), con objeto de recaudar el IVA por los servicios de publicidad que se le prestaron durante dicho período.
- 32 El Sr. Newey sostiene que los servicios de corretaje de que se trata en el litigio principal se prestaron desde Jersey por Alabaster y que esta sociedad era la destinataria de los servicios de publicidad. Añade que el principio de prohibición del abuso de Derecho no es aplicable cuando los servicios se prestan por parte de una persona establecida fuera de la Unión Europea a otra persona establecida fuera de la Unión.
- 33 En consecuencia, el Sr. Newey interpuso un recurso contra la referida liquidación ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber), que estimó dicho recurso mediante sentencia de 23 de abril de 2010.
- 34 Dicho órgano jurisdiccional consideró que la actividad de corretaje de préstamos era ejercida por Alabaster, mediante servicios prestados por el Sr. Newey y con arreglo al contrato de servicios. En consecuencia, Alabaster no podía ser calificada como sociedad «fantasma».
- 35 El First-tier Tribunal (Tax Chamber) estimó, asimismo, que Alabaster había prestado los servicios de corretaje de préstamos de que se trata a los prestamistas y que era la destinataria de los servicios de publicidad. Según dicho Tribunal, no se habían producido transacciones directas a título oneroso entre el Sr. Newey y los prestamistas o entre el Sr. Newey y Wallace Barnaby. Aun cuando el objetivo esencial de Alabaster hubiera sido la obtención de una ventaja fiscal, no existía abuso alguno, según dicho órgano jurisdiccional, pues la estructura en la que se encuadraba Alabaster no era contraria a la finalidad de la Sexta Directiva.
- 36 Los Commissioners interpusieron un recurso contra dicha resolución ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 En este contexto, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En circunstancias como las del presente asunto, ¿qué importancia debe atribuir un órgano jurisdiccional nacional a los contratos a la hora de determinar quién efectuó una prestación de servicios a efectos del IVA? En particular, ¿es decisiva la posición contractual a la hora de determinar la posición en la prestación a efectos de IVA?
- 2) En circunstancias como las del presente asunto, si la posición contractual no es decisiva, ¿en qué circunstancias debe el órgano jurisdiccional nacional apartarse de tal posición contractual?
- 3) En particular, en circunstancias como las del presente asunto, ¿en qué medida es pertinente:
 - a) que la persona que efectúe la prestación en el marco de un contrato esté totalmente controlada por otra persona?
 - b) que los conocimientos empresariales, relaciones comerciales y experiencia residan en una persona distinta de aquella que celebra el contrato?
 - c) que la totalidad o gran parte de los elementos decisivos de la prestación sean realizados por una persona distinta de aquella que celebra el contrato?
 - d) que el riesgo comercial de pérdidas financieras y de reputación que se deriva de la prestación recaiga en una persona distinta de la que celebra el contrato?
 - e) que la persona que efectúa la prestación, en el marco de un contrato, subcontrate elementos decisivos necesarios para esa prestación a una persona a cuyo control esté sujeta y tales subcontratos carezcan de determinadas características comerciales?
- 4) En circunstancias como las del presente asunto, ¿debe el órgano jurisdiccional nacional apartarse del análisis contractual?
- 5) Si la respuesta a la cuarta cuestión es negativa, ¿constituye una ventaja fiscal la consecuencia fiscal derivada de acuerdos como los existentes en el presente asunto cuya concesión resulta contraria al objetivo perseguido por la Sexta Directiva, en el sentido de lo declarado en los apartados 74 a 86 de la sentencia [Halifax y otros, antes citada]?
- 6) Si la respuesta a la quinta cuestión es afirmativa, ¿cómo deben calificarse unos acuerdos como los existentes en el presente asunto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera a cuarta

38 Mediante sus cuestiones primera a cuarta, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pretende averiguar, en esencia, si las estipulaciones contractuales son determinantes a fin de identificar al prestador y al destinatario en una operación de «prestación de servicios», a efectos de lo dispuesto en los artículos 2, número 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva y, en caso de respuesta negativa, en qué condiciones pueden recalificarse dichas estipulaciones.

- 39 Procede recordar, de entrada, que la Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (véase la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 48).
- 40 De conformidad con el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». Más concretamente, por lo que respecta al concepto de prestación de servicios, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la citada Directiva y, por lo tanto, sólo puede someterse a gravamen si existe entre el autor de dicha prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el autor de dicha prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rec. p. I-13179, apartado 16 y la jurisprudencia citada).
- 41 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende asimismo que el concepto de prestación de servicios tiene, por lo tanto, carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria esté obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartados 56 y 57, y la jurisprudencia citada).
- 42 Por lo que respecta, más concretamente, al valor de las estipulaciones contractuales al calificar una operación como sujeta al impuesto, procede recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de octubre de 2010, Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y 55/09, Rec. p. I-9187, apartados 39 y 40, y la jurisprudencia citada).
- 43 Dado que la situación contractual refleja normalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones y con objeto de responder a las exigencias de seguridad jurídica, las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento que debe tomarse en consideración a la hora de identificar al prestador y al destinatario en una operación de «prestación de servicios», a efectos de los artículos 2, número 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.
- 44 Sin embargo, puede ocurrir que, a veces, determinadas estipulaciones contractuales no reflejen totalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones.
- 45 Tal sería el caso si resultara que dichas estipulaciones contractuales constituyen un montaje puramente artificial que no corresponde a la realidad económica y mercantil de las operaciones.
- 46 En efecto, el Tribunal de Justicia ha estimado en diversas ocasiones que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 71 y la jurisprudencia citada) y que el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véanse las sentencias de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, Rec. p. I-4019, apartado 28; de 27 de octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec. p. I-10853, apartado 51, y de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, apartado 35).
- 47 No se discute en el asunto principal que, formalmente, de conformidad con lo estipulado en el contrato, Alabaster había realizado servicios de corretaje de préstamos a los prestamistas y había sido la destinataria de los servicios de publicidad prestados por Wallace Barnaby.

- 48 No obstante, habida cuenta de la realidad económica de las relaciones mercantiles existentes entre, por una parte, el Sr. Newey, Alabaster y los prestamistas y, por otra parte, el Sr. Newey, Alabaster y Wallace Barnaby, como se desprende de la resolución de remisión y, en particular, de los hechos que refiere el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) en la tercera cuestión prejudicial, no cabe descartar que la utilización y explotación efectivas de los servicios controvertidos en el litigio principal hayan tenido lugar en el Reino Unido, en favor del Sr. Newey.
- 49 Corresponde al tribunal remitente, mediante un análisis global de las circunstancias del litigio principal, comprobar si las estipulaciones contractuales reflejan verdaderamente la realidad económica y si era el Sr. Newey, y no Alabaster, quien efectivamente prestaba los servicios de préstamos en cuestión y el destinatario de las prestaciones de servicios de publicidad realizadas por Wallace Barnaby.
- 50 Si así fuera, las estipulaciones contractuales deberían reformularse para restablecer la situación a como habría sido de no haberse realizado las operaciones que constituyen esta práctica abusiva (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 98).
- 51 En el caso de autos, en el supuesto de que el tribunal remitente considerase que las operaciones realizadas constituyen una práctica abusiva, el restablecimiento de la situación a como habría sido de no haberse realizado dichas operaciones consistiría concretamente en que el contrato de servicios y los acuerdos publicitarios concluidos entre Alabaster y Wallace Barnaby resultasen ineficaces frente a los Commissioners, pudiendo éstos considerar válidamente que el Sr. Newey es quien presta realmente los servicios de corretaje de préstamos y el destinatario de los servicios de publicidad controvertidos en el litigio principal.
- 52 Por cuanto antecede, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a cuarta que las estipulaciones contractuales, aun cuando deban tomarse en consideración, no son determinantes para identificar al prestador y al destinatario de una «prestación de servicios» a efectos de lo dispuesto en los artículos 2, número 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva. En particular, puede prescindirse de las estipulaciones cuando se pone de manifiesto que no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituyen un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal, extremo que debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional nacional.

Sobre las cuestiones prejudiciales quinta y sexta

- 53 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera a cuarta, no procede responder a las cuestiones quinta y sexta planteadas por el tribunal remitente.

Costas

- 54 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 Tercera) declara:

Las estipulaciones contractuales, aun cuando deban tomarse en consideración, no son determinantes para identificar al prestador y al destinatario de una «prestación de servicios» a efectos de lo dispuesto en los artículos 2, número 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las

legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000. En particular, puede prescindirse de las estipulaciones cuando se pone de manifiesto que no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituyen un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal, extremo que debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional nacional.

Firmas