

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073990

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 10 de julio de 2019

Sala 8.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-273/18

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Adquisición de bienes producida tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas.** La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional tiene por objeto que se dilucide si el art. 168.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el IVA soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en esa cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas que implicadas en dicha cadena, o si se exige demostrar asimismo cuál es la ventaja fiscal indebida de que disfrutaron ese sujeto pasivo o esas otras personas.

En el ámbito del IVA, la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, 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 y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal. Pues bien, en el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que no se ha acreditado cuál es, en el litigio principal, la ventaja fiscal indebida de la que se puede haber beneficiado, ni se ha identificado las eventuales ventajas fiscales indebidas obtenidas por las demás sociedades implicadas en la cadena de operaciones sucesivas de venta de los bienes controvertidos, con el fin de comprobar si el objetivo real de estas operaciones consistía únicamente en obtener una ventaja fiscal indebida. Por consiguiente, ha de considerarse que la mera existencia de una cadena de operaciones y el hecho de que se adquiriera materialmente la posesión de los bienes controvertidos en las instalaciones en lugar de recibirlos efectivamente de quien se indica en la factura como proveedor de dichos bienes no pueden, por sí solos, justificar la conclusión de que la operación de adquisición entre ambas sociedades no tuvo lugar.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara que, el art. 168.a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el IVA soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en dicha cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, no es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, ya que la autoridad tributaria competente está obligada a demostrar la existencia de una ventaja fiscal indebida de la que se disfrutaron el sujeto pasivo o esas otras personas.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 14, 20, 23, 32, 40, 68, 69, 138, 167, 168, 193 y 200.

**PONENTE:**

Don C.G. Fernlund.

En el asunto C-273/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 13 de abril de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de abril de 2018, en el procedimiento entre

**SIA «Kuršu zeme»**

y

**Valsts ieņēmumu dienests,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. C.G. Fernlund (Ponente) y la Sra. L.S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;  
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno letón, por las Sras. I. Kucina y V. Soņeca, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. N. Grünberg, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement e I. Rubene, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

### **Sentencia**

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

**2.** Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre SIA «Kuršu zeme» y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria del Estado, Letonia; en lo sucesivo, «VID») en relación con la negativa de este último a admitir el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) relativo a las adquisiciones de bienes efectuadas por esa sociedad a la sociedad SIA «KF Prema», debido a que, según se afirma, en realidad dichas adquisiciones no tuvieron lugar.

### **Marco jurídico**

*Derecho de la Unión*

**3.** El artículo 2, apartado 1, letras a) y b), inciso i), de la Directiva del IVA establece:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...].»

**4.** El artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva dispone:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

**5.** El artículo 20, párrafo primero, de la referida Directiva tiene el siguiente tenor:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

**6.** A tenor del artículo 23 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como adquisiciones intracomunitarias de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en su territorio por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes.»

**7.** El artículo 32, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente.»

**8.** El artículo 40 de esta Directiva establece:

«Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.»

**9.** Según el artículo 68 de dicha Directiva:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes. La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.»

**10.** El artículo 69 de la misma Directiva dispone:

«Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.»

**11.** A tenor del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la [Unión Europea], por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

**12.** El artículo 167 de dicha Directiva prevé que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

**13.** El artículo 168 de dicha Directiva dispone:

«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 los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro 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;

[...]

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

[...]».

**14.** El artículo 193 de la misma Directiva dispone:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada [...]»

**15.** Según el artículo 200 de la Directiva del IVA:

«Serán deudoras del IVA las personas que efectúen una adquisición intracomunitaria de bienes gravada.»

*Derecho letón*

**16.** La Likums par pievienotās vērtības nodokli (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 9 de marzo de 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, n.º 49; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone, en su artículo 1, puntos 2 y 34:

«2) Se entenderá por entrega de bienes la operación por la que se transmita a otra persona el poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

34) Se considerará adquisición intracomunitaria de bienes la recepción de bienes en territorio de Letonia desde otro Estado miembro distinto por la que los bienes se expidan o transporten desde ese otro Estado miembro por el proveedor, por el destinatario o por cuenta de ellos.»

**17.** El artículo 2, apartado 2, de esta Ley establece:

«Serán gravadas con el [IVA] las operaciones siguientes cuando se realicen en territorio de Letonia y en el marco de actividades económicas:

1) Las entregas de bienes realizadas a título oneroso, incluido el autoconsumo.

[...]

**18.** El artículo 10, apartado 1, puntos 1 y 7, de la referida Ley dispone:

«Solo quien esté dado de alta como sujeto pasivo ante la Administración tendrá derecho a deducir en su declaración tributaria, de la cuota adeudada al Tesoro, los importes siguientes en concepto de impuesto sobre el valor añadido soportado:

1) Los importes de cuota indicados en facturas correspondientes al impuesto que haya recibido de otros sujetos pasivos en relación con bienes y servicios, tanto a los efectos de operaciones propias sujetas a gravamen como a efectos de operaciones realizadas en el extranjero que habrían estado sujetas a gravamen si se hubieran producido en territorio de Letonia.

[...]

7) La cuota tributaria liquidada por bienes adquiridos intracomunitariamente a los efectos de operaciones propias sujetas a gravamen.»

**19.** Según el artículo 18, apartado 1, de la misma Ley:

«Estarán sometidas a gravamen las operaciones intracomunitarias siguientes:

1) Las operaciones mencionadas en el artículo 2, apartado 2, cuando se efectúen en el marco de actividades económicas, y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

2) Se considerará adquisición intracomunitaria de bienes la transferencia de los bienes de una persona desde otro Estado miembro a Letonia al objeto de que continúe sus actividades económicas en este último territorio.

[...]

**20.** El artículo 30, apartado 1, primera frase, de la Ley del IVA establece:

«Cuando un sujeto pasivo reciba bienes de otro sujeto pasivo de otro Estado miembro, el primero liquidará la cuota tributaria y abonará el impuesto al Tesoro mediante la aplicación del tipo impositivo que corresponda a esta operación con arreglo, según corresponda, al apartado 1 o 3 del artículo 5.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

**21.** Kuršu zeme es una sociedad establecida en Letonia que, entre febrero y diciembre de 2012, declaró operaciones de adquisición de bienes de otra sociedad establecida en Letonia, KF Prema, y que dedujo la cuota tributaria de IVA soportada por dichas operaciones.

**22.** Durante una inspección, el VID comprobó que dichas adquisiciones se habían producido tras una cadena de operaciones sucesivas entre varias sociedades. En efecto, los bienes de que se trata fueron vendidos primero por UAB «Baltfisher», sociedad establecida en Lituania, a dos sociedades establecidas en Letonia. Posteriormente fueron revendidos por estas últimas a otra sociedad establecida en Letonia, que los revendió a KF Prema, la cual por último los revendió a Kuršu zeme, que a su vez los transportó ella misma desde Klaipėda (Lituania) hasta su fábrica situada en Letonia.

**23.** Al no haber podido hallar ninguna explicación lógica a esta cadena de operaciones, el VID consideró, por un lado, que, en realidad, las sociedades intermediarias no habían realizado ninguna actividad en la ejecución de la adquisición de los bienes de que se trata y, por otro lado, que Kuršu zeme no podía ignorar la naturaleza artificial de dicha cadena.

**24.** El VID estimó entonces que Kuršu zeme había adquirido en realidad los bienes controvertidos directamente a Baltfisher y, por lo tanto, calificó las adquisiciones controvertidas de «adquisiciones intracomunitarias». Por consiguiente, mediante resolución de 29 de abril de 2014, giró liquidaciones de IVA complementarias a las presentadas por Kuršu zeme, incluyendo el valor de los bienes controvertidos en el valor de los bienes adquiridos de otros Estados miembros, y aumentando en consecuencia el importe de la cuota del IVA devengado y reduciendo simultáneamente en esa misma cantidad la cuota soportada declarada por Kuršu zeme.

**25.** Kuršu zeme interpuso un recurso contra dicha resolución ante la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), alegando, en primer lugar, que se habían cumplido todos los requisitos formales y materiales para poder acogerse al derecho a deducción; a continuación, que no tenía razón alguna para dudar de KF Prema ni de los objetivos de la realización de sus operaciones, y, por último, que no había obtenido ninguna ventaja fiscal por las operaciones realizadas con dicha sociedad.

**26.** Al desestimarse su recurso, Kuršu zeme interpuso un recurso de apelación ante la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), que confirmó la resolución de la rajona Administratīvā tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo).

**27.** Kuršu zeme interpuso, por consiguiente, un recurso de casación ante la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia) alegando que, cuando el VID, la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo) y la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) llegaron a la conclusión de que la demandante estaba implicada en una cadena de operaciones que se había creado de manera artificial para obtener ventajas fiscales, no indicaron cuáles eran las ventajas fiscales que ella o las otras sociedades implicadas en las operaciones controvertidas habían adquirido. Según Kuršu zeme, aunque hubiera comprado los bienes controvertidos directamente a Baltfisher, en virtud del artículo 10, apartado 1, punto 7, de la Ley del IVA, habría tenido derecho a deducir la cuota soportada de IVA por la adquisición de dichos bienes, en la medida en que esta constituía una «adquisición intracomunitaria».

**28.** El órgano jurisdiccional remitente señala que el hecho de que un bien no haya sido recibido directamente del emisor de la factura no se deriva necesariamente de una ocultación fraudulenta del verdadero proveedor. Por lo tanto, el hecho de que Kuršu zeme adquiriera materialmente la posesión de los bienes controvertidos en las instalaciones de Baltfisher en lugar de recibirlos efectivamente de quien emitió la factura de dichos bienes, a saber, KF Prema, no puede por sí solo justificar la conclusión de que Kuršu zeme no haya adquirido dichos bienes a dicha sociedad y de que, por tanto, la operación de adquisición entre Kuršu zeme y KF Prema sea simulada y participe en un fraude al régimen del IVA.

**29.** Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si, sin acreditar cuál es la ventaja fiscal indebida de que se podrían haber beneficiado el propio sujeto pasivo o las demás personas implicadas en la cadena controvertida de operaciones, es posible constatar la existencia de prácticas abusivas.

**30.** En estas circunstancias, la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 168, letra a), de la [Directiva del IVA] en el sentido de que se opone a la prohibición de la deducción del [IVA] soportado cuando dicha prohibición se base únicamente en la implicación consciente del sujeto pasivo en la concepción de operaciones simuladas pero no se señale de qué manera el resultado de las operaciones concretas es un perjuicio para el Tesoro, por falta de pago del [IVA] o en forma de solicitud indebida de devolución de dicho impuesto, en comparación con una situación en la que esas operaciones se hubieran concebido con arreglo a sus circunstancias reales?»

### Sobre la cuestión prejudicial

**31.** Dado que de la resolución de remisión se desprende que el litigio principal no se refiere a un supuesto de fraude al régimen del IVA, sino a una potencial práctica abusiva, procede entender la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que, en esencia, tiene por objeto que se dilucide si el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el IVA soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en esa cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas que implicadas en dicha cadena, o si se exige demostrar asimismo cuál es la ventaja fiscal indebida de que disfrutaron ese sujeto pasivo o esas otras personas.

**32.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**33.** A este respecto, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**34.** Dicho esto, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA. En efecto, los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**35.** El Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, 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 y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**36.** En este contexto, procede recordar que el hecho de que un bien no haya sido recibido directamente del emisor de la factura no se deriva necesariamente de una ocultación fraudulenta del verdadero proveedor y no constituye necesariamente una práctica abusiva, sino que puede tener otros motivos, como, en particular, la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, son transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existen dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, pero un único transporte efectivo. Además, no es necesario que el primer adquirente se haya convertido en propietario de los bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien (véase, en ese sentido, el auto de 6 de febrero de 2014, Jagiełło, C-33/13, no publicado, EU:C:2014:184, apartado 32 y jurisprudencia citada).

**37.** En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que el VID no ha acreditado cuál es, en el litigio principal, la ventaja fiscal indebida de la que se puede haber beneficiado Kuršu zeme, ni ha identificado

las eventuales ventajas fiscales indebidas obtenidas por las demás sociedades implicadas en la cadena de operaciones sucesivas de venta de los bienes controvertidos, con el fin de comprobar si el objetivo real de estas operaciones consistía únicamente en obtener una ventaja fiscal indebida. Por consiguiente, ha de considerarse que la mera existencia de una cadena de operaciones y el hecho de que Kuršu zeme adquiriera materialmente la posesión de los bienes controvertidos en las instalaciones de Baltfisher en lugar de recibirlos efectivamente de quien que se indica en la factura como proveedor de dichos bienes, a saber, KF Prema, no pueden, como constató asimismo el órgano jurisdiccional remitente, por sí solos justificar la conclusión de que Kuršu zeme no adquiriera dichos bienes a KF Prema y de que, por tanto, la operación de adquisición entre ambas sociedades no tuvo lugar.

**38.** Habida cuenta de estas consideraciones, en circunstancias como las del litigio principal, en las que la autoridad tributaria competente no ha aportado prueba alguna de la existencia de una práctica abusiva, al sujeto pasivo no puede denegársele el derecho a la deducción.

**39.** Por lo demás, en cuanto a la cuestión, que no ha sido planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de saber a cuál de las adquisiciones de la cadena controvertida en el litigio principal debe imputarse el único transporte intracomunitario, adquisición que, por tanto, debe ser la única calificada de «adquisición intracomunitaria», corresponde al órgano jurisdiccional remitente realizar una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto y determinar, en particular, en qué momento se produjo la transmisión a Kuršu zeme del poder de disponer del bien como propietario (véase, en ese sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartados 70 y 72). Del momento en que tenga lugar dicha transmisión, sea antes o después del transporte intracomunitario, dependerán tanto la calificación de adquisición intracomunitaria de una de las adquisiciones de la cadena controvertida en el litigio principal como el alcance del derecho de Kuršu zeme a la deducción, o bien a la devolución, del IVA (véanse, en ese sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, apartados 43 y 44, y de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartados 30 y 42).

**40.** Así, en el supuesto de que la segunda entrega de una cadena de dos entregas sucesivas que implican un único transporte intracomunitario fuera una entrega intracomunitaria, el adquirente final no podría deducir del IVA del que es deudor el IVA pagado indebidamente por bienes que le fueron entregados en el marco de una entrega intracomunitaria exenta únicamente sobre la base de una factura errónea expedida por el proveedor (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, apartado 44).

**41.** En cambio, dicho adquirente podría reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al proveedor que emitió una factura errónea, de conformidad con el Derecho nacional (sentencia de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, apartado 48 y jurisprudencia citada). No obstante, en una situación en la que el proveedor en cuestión ha abonado efectivamente el IVA a la Hacienda Pública, si la devolución del IVA por dicho proveedor al adquirente resultara imposible o excesivamente difícil, en caso, entre otros, de insolvencia de dicho proveedor, el principio de efectividad podría exigir que dicho adquirente pudiera reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias (véase, en ese sentido, la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 42 y jurisprudencia citada).

**42.** Habida cuenta del conjunto de las consideraciones anteriores, ha de responderse a la cuestión planteada que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el IVA soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en dicha cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, no es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, ya que la autoridad tributaria competente está obligada a demostrar la existencia de una ventaja fiscal indebida de la que se disfrutaron el sujeto pasivo o esas otras personas.

**Costas**



**43.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Octava) declara:

**El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en dicha cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, no es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, ya que la autoridad tributaria competente está obligada a demostrar la existencia de una ventaja fiscal indebida de la que se disfrutaron el sujeto pasivo o esas otras personas.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: letón.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.