

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087292

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 15 de septiembre de 2022

Sala 4.^a

Asunto n.º C-227/21

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Denegar al comprador de un inmueble el derecho a deducción por no haber tenido en cuenta las dificultades del vendedor, que es objeto de un procedimiento de insolvencia, para abonar el IVA repercutido. **Principio de neutralidad fiscal.** En el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, se negó al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública. Considera el Tribunal que el art. 168.a) de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública. Dicha práctica equivale a hacer soportar a tales adquirentes el riesgo que la insolvencia del vendedor implica para el abono efectivo del IVA a la Hacienda Pública, riesgo que, sin embargo, corresponde asumir en principio a la Hacienda Pública. En la medida en que equivale a privar de su derecho a deducción a los sujetos pasivos que hayan adquirido un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, también podría contribuir a restringir el círculo de potenciales adquirentes. Por lo tanto, es contraria al objetivo perseguido por este tipo de procedimientos, a saber, la realización óptima de los activos del deudor para satisfacer en la mayor medida posible a sus acreedores. Además, tiende a aislar a los operadores económicos que atraviesan dificultades financieras y a obstaculizar su capacidad para realizar transacciones, de un modo que no se ajusta al principio de neutralidad fiscal, ya que este se opone a las distinciones entre sujetos pasivos según su situación financiera. Es preciso señalar que, aun suponiendo que la deducción, que pretende el adquirente de un bien inmueble, del IVA soportado cuando adquirió dicho bien pueda calificarse de ventaja fiscal, esta no puede considerarse contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA. Las autoridades tributarias de un Estado miembro, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, no pueden considerar válidamente que, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos a raíz de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, el mero hecho de que el adquirente supiera o debiera haber sabido que el vendedor tenía dificultades financieras y que ello podía tener como consecuencia que este último no abonaría el IVA a la Hacienda Pública implica que dicho adquirente incurrió en abuso del derecho y, por lo tanto, no pueden denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. Tal práctica nacional sería también contraria al principio de neutralidad fiscal en la medida en que implica que los adquirentes de bienes inmuebles no pueden deducir el IVA soportado en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, lo que equivale a cargarles con el peso de dicho impuesto, mientras que el principio de neutralidad fiscal tiene precisamente por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas [Vid., STJUE de 13 de marzo de 2014, asunto C-204/13, (NFJ053672)].

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168, 193, 199 y 273.

PONENTE:

Doña O. Spineanu-Matei.

En el asunto C-227/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 31 de marzo de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de abril de 2021, en el procedimiento entre

UAB «HA.EN.»

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y J.-C. Bonichot, y las Sras. L. S. Rossi y O. Spineanu-Matei (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de UAB «HA.EN.», por el Sr. G. Kaminskas y la Sra. Z. Stuglytė, advokatai;
- en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. K. Dieninis y la Sra. V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 5 de mayo de 2022; dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UAB «HA.EN.» y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la denegación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por un supuesto abuso de Derecho cometido por HA.EN.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Los considerandos 7 y 42 de la Directiva del IVA están redactados en los siguientes términos:

«(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.

[...]

(42) Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones.»

4. El artículo 168 de esta Directiva establece cuanto sigue:

«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;

[...].»

5. Según el artículo 193 de dicha Directiva:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

6. El artículo 199, apartado 1, de la misma Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

[...]

g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.»

7. A tenor del artículo 273 de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[...]»

Derecho lituano

8. El artículo 58, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley de la República de Lituania relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido), en su redacción resultante de la Ley n.º IX-751, de 5 de marzo de 2002, (Žin., 2002, n.º 35/1271) establece lo siguiente:

«El sujeto pasivo identificado a efectos del IVA podrá deducir el IVA soportado o el IVA a la importación devengado por los bienes o servicios adquiridos o importados toda vez que dichos bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus actividades siguientes: [...] la entrega de bienes o la prestación de servicios sujetos al IVA;

[...]».

9. El artículo 719, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Ley de Enjuiciamiento Civil de la República de Lituania), en su versión resultante de la Ley n.º XII-889, de 15 de mayo de 2014, (TAR 2014, n.º 5571) dispone lo siguiente:

«Si se declara desierta una subasta por no concurrir ningún postor [...], la propiedad se adjudicará al solicitante de la ejecución por su precio de salida en la subasta.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

10. Mediante contrato de 21 de septiembre de 2007, UAB «Medicinos Bankas» (en lo sucesivo, «banco») concedió un préstamo a UAB «Sostinės būstai» (en lo sucesivo, «vendedor») para una actividad de promoción inmobiliaria. Con el fin de garantizar el debido cumplimiento de dicho contrato, el vendedor constituyó una hipoteca a favor del banco sobre un terreno situado en la ciudad de Vilna (Lituania) en el que existía un edificio en construcción.

11. Mediante un acuerdo de cesión de créditos celebrado el 27 de noviembre de 2015, HA.EN. adquirió, a título oneroso, del banco que había concedido el préstamo, todos los créditos derivados del contrato de crédito celebrado entre el banco y el vendedor, así como todos los derechos constituidos en garantía del cumplimiento de las obligaciones, incluida la hipoteca contractual. Al celebrar dicho acuerdo, HA.EN. confirmó, entre otras cosas, que estaba al tanto de la situación económica, financiera y jurídica del vendedor y que sabía que este era insolvente y se hallaba sometido a actuaciones judiciales pendientes ante el Vilniaus apygardos teismas (Tribunal Regional de Vilna, Lituania). Mediante contrato celebrado el 18 de diciembre de 2015, el banco cedió a HA.EN. la hipoteca constituida sobre el bien del vendedor.

12. Mediante orden de un agente judicial de 23 de mayo de 2016 se anunció la subasta de una parte del bien inmueble del vendedor (en lo sucesivo, «bien inmueble en cuestión»), pero ningún comprador manifestó interés en su adquisición. Al quedar desierta la subasta, se ofreció a HA.EN. la posibilidad de adjudicarse el bien inmueble en cuestión por su precio de salida en la subasta, liquidándose con ello parte de los créditos pendientes. HA.EN. ejerció este derecho y se le adjudicó el bien inmueble en cuestión.

13. A tal efecto, el 21 de julio de 2016, un agente judicial levantó acta de la transmisión de propiedad del bien inmueble en cuestión a HA.EN.

14. El 5 de agosto de 2016, el vendedor emitió una factura en la que indicaba que la propiedad del bien inmueble en cuestión había sido transmitida a HA.EN. mediante dicha acta por la cantidad total de 5 468 000 euros, es decir, un importe de 4 519 008,26 euros más un IVA de 948 991,74 euros. HA.EN. anotó esta factura en su contabilidad y dedujo el IVA soportado que figuraba en ella en su declaración del IVA correspondiente a noviembre de 2016. También el vendedor anotó dicha factura en su contabilidad y declaró el IVA repercutido que figuraba en ella, como IVA devengado, en su declaración correspondiente a agosto de 2016, pero nunca lo abonó a la Hacienda Pública.

15. El 1 de octubre de 2016, el vendedor fue declarado en quiebra.

16. El 20 de diciembre de 2016, HA.EN. solicitó a la Administración tributaria la devolución del excedente del IVA resultante de la deducción del IVA soportado, es decir, 948 991,74 euros. Tras someter a HA.EN. a actuaciones de comprobación, la Administración tributaria consideró que, al efectuar la operación de adquisición del bien inmueble en cuestión, pese a que sabía o debía saber que el vendedor no abonaría a la Hacienda Pública el IVA generado por dicha operación, HA.EN. había actuado de mala fe e incurrido en abuso de derecho. Sobre la base de esta argumentación, la Administración tributaria denegó a HA.EN., mediante resolución de 12 de julio de 2017, el derecho a deducir ese IVA soportado, le exigió el pago de intereses de demora por importe de 38 148,46 euros y le impuso una sanción de 284 694 euros.

17. HA.EN. impugnó esta resolución ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania) que, mediante resolución de 22 de enero de 2018, anuló la resolución de la Administración tributaria en cuanto a los intereses de demora y a la sanción, pero, por considerar que HA.EN. había incurrido en abuso de derecho, la confirmó en cuanto a la denegación a HA.EN. del derecho a la deducción del IVA.

18. HA.EN. recurrió esta resolución de la Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), el cual, mediante sentencia de 14 de noviembre de 2018, confirmó la posición de la Administración tributaria y desestimó el recurso por infundado.

19. El 12 de diciembre de 2018, HA.EN. interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), el cual, mediante auto de 13 de mayo de 2020, lo estimó parcialmente, anuló la sentencia del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna) y le devolvió el asunto, indicándole, en particular, que debía comprobar los requisitos y las características de la existencia de un abuso de derecho en el presente caso.

20. Tras un nuevo examen del litigio tributario, el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna), mediante sentencia de 3 de septiembre de 2020, consideró nuevamente que HA.EN. había incurrido en abuso de derecho y declaró, en consecuencia, que la Administración tributaria podía denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. HA.EN. interpuso entonces un nuevo recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

21. El órgano jurisdiccional remitente señala que, dado que la factura correspondiente a la operación de subasta forzosa indicaba el importe neto de 4 519 008,26 euros y un importe de IVA que ascendía a 948 991,74 euros, HA.EN. había soportado efectivamente el IVA. Sobre esta base, el órgano jurisdiccional remitente estima que no había razón alguna para que la Administración tributaria considerara *a priori* que no se reunían los requisitos materiales y formales establecidos en la Directiva del IVA para que HA.EN. ejerciera su derecho a deducción.

22. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, para denegarle el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición del bien inmueble en cuestión, la Administración tributaria podía invocar el hecho de que HA.EN. sabía o debía saber que el vendedor, debido a sus dificultades financieras y a su posible insolvencia, no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

23. En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [del IVA], en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone a una práctica de las autoridades nacionales en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado cuando este, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía (o debería haber sabido) que el transmitente, debido a su situación de insolvencia, no ingresaría (o no podría ingresar) el IVA en [la Hacienda Pública]?»

Sobre la cuestión prejudicial

24. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

25. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, conforme a 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 en la legislación de la Unión. El régimen de deducciones, contemplado en el artículo 168 de la Directiva del IVA, tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, de este modo, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada). Como ha declarado el Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, el derecho a deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33 y jurisprudencia citada).

26. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la cuestión de si el proveedor de los bienes ha abonado o no a la Hacienda Pública el IVA devengado por unas operaciones de venta no influye en el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 45 y jurisprudencia citada). Supeditar el derecho a deducción del IVA al pago efectivo previo de dicho IVA por el proveedor de bienes tendría como consecuencia someter al sujeto pasivo a una carga económica que no le corresponde y que el régimen de deducciones pretende precisamente evitar (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 30).

27. Al mismo tiempo, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que 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 10 de julio de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 34 y jurisprudencia citada).

28. Sin embargo, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude o un abuso de Derecho, o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para basar el derecho a deducción formaba parte de un fraude. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

29. A la luz de esta jurisprudencia procede determinar si, en caso de venta de un bien inmueble por una sociedad con dificultades financieras, las autoridades tributarias nacionales pueden denegar válidamente al adquirente de ese bien el derecho a deducir el IVA soportado basándose en que, debido a su conocimiento de tales dificultades financieras y a las eventuales consecuencias de estas respecto al abono del IVA a la Hacienda Pública, dicho adquirente sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA o que incurría en abuso de derecho.

30. En primer lugar, por lo que se refiere a la eventual participación del adquirente del bien inmueble en una operación que forma parte de un fraude en el IVA, es preciso señalar que los intereses financieros de la Unión incluyen, entre otros, los ingresos procedentes del IVA (sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartado 27 y jurisprudencia citada).

31. Asimismo, procede recordar que el concepto de «fraude que afecta a los intereses financieros de las Comunidades Europeas», tal como se define en el artículo 1 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado en Bruselas el 26 de julio de 1995 y anejo al Acto del Consejo, de 26 de julio de 1995 (DO 1995, C 316, p. 48), comprende, en particular, «cualquier acción u omisión intencionada relativa [...] a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta». Por lo tanto y como resulta del apartado anterior, este concepto engloba cualquier acción u omisión intencionada que afecte a los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según las normas de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C-105/14, EU:C:2015:555, apartado 41).

32. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en la medida en que el sujeto pasivo ha cumplido debidamente sus obligaciones declarativas en materia de IVA, la mera falta de abono del IVA debidamente declarado no puede constituir, con independencia de la naturaleza intencional o no de tal omisión, un fraude del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 38 a 41).

33. Por lo tanto, no cabe considerar que un sujeto pasivo deudor de un crédito ejecutivo que atraviesa dificultades financieras y vende, en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, uno de sus bienes para saldar sus deudas, posteriormente declara el IVA adeudado por este concepto, pero, luego, debido a esas dificultades, no puede abonar total o parcialmente dicho IVA, sea culpable, por ese mero hecho, de fraude en el IVA. Por consiguiente, con mayor razón, en tales circunstancias no puede reprocharse al adquirente de ese bien el hecho de que sabía o debería haber sabido que, al adquirir dicho bien, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

34. En segundo lugar, por lo que se refiere a la existencia de un posible abuso de derecho por parte del adquirente del bien inmueble en cuestión, es preciso recordar que el Derecho de la Unión en materia de IVA se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en las que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 85). En efecto, el Derecho de la Unión 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 ese Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 26).

35. En el ámbito del IVA, la constatación de la existencia de una práctica abusiva exige la concurrencia de dos requisitos. Por un lado, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 54 y jurisprudencia citada). En este contexto, incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. No obstante, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 76 y 77).

36. Por lo que se refiere al primer requisito, es preciso señalar que, aun suponiendo que la deducción, que pretende el adquirente de un bien inmueble, del IVA soportado cuando adquirió dicho bien pueda calificarse de ventaja fiscal, esta no puede considerarse contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA. Como subrayó la Abogada General en los puntos 40 a 44 de sus conclusiones, esto se pone de manifiesto en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA que permite a los Estados miembros recurrir al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y trasladar la carga del IVA al sujeto pasivo destinatario de la operación sujeta a este impuesto, en el supuesto de la entrega de un bien inmueble vendido por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación. Si bien la República de Lituania optó por no recurrir a dicho mecanismo, la propia existencia de la facultad prevista en la citada disposición demuestra que el legislador de la Unión no consideró que la deducción del IVA pagado por el adquirente de un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación fuera contraria a los objetivos de la Directiva del IVA.

37. Es cierto que, en los apartados 42 a 45 de la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que la Directiva del IVA no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se considera que la otra parte contratante del deudor del IVA respecto de la que se ha demostrado que sabía o debería haber sabido que ese deudor no abonaría dicho impuesto, al tiempo que ejercitaba ella misma su derecho a deducir el impuesto soportado, es deudora solidaria del IVA no abonado y de sus incrementos.

38. Sin embargo, por las razones expuestas por la Abogada General en los puntos 46 y 47 de sus conclusiones, procede señalar que la situación de un sujeto pasivo que adquiere un bien inmueble al término de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, bajo el control de las autoridades públicas, no es comparable a la de la otra parte contratante del deudor principal del IVA de que se trata en el asunto que dio lugar a esa sentencia. En efecto, la intención ilegal de no abonar el IVA de un deudor que ve su bien vendido mediante ejecución forzosa no puede deducirse solamente de las dificultades financieras que ese deudor atraviesa. Por consiguiente, sobre esta única base, no puede considerarse que, al realizar una transacción comercial con aquel, el adquirente de dicho bien incurra en abuso de derecho.

39. Con arreglo al segundo requisito constitutivo del abuso de derecho, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de la operación en cuestión se limita a obtener una ventaja fiscal. A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en el asunto principal, HA.EN. era acreedora del vendedor y tenía una hipoteca sobre el bien inmueble en cuestión, que fue objeto de una venta forzosa. En tales circunstancias, procede considerar que la adquisición por un acreedor, tras una subasta desierta, de un bien inmueble sobre el que tenía tal garantía puede estar esencialmente motivada no por la obtención de alguna ventaja fiscal, sino por su deseo de recuperar la totalidad o parte de su crédito frente a un deudor en situación concursal, a través de los medios legales de que dispone, como el procedimiento obligatorio de liquidación.

40. Habida cuenta de que tiene lugar en el marco de un procedimiento regulado por ley, que ciertamente se aplica en un contexto excepcional, el de la insolvencia de un operador económico, pero inherente no obstante a la vida económica, y dado el objetivo *a priori* legítimo que persigue, una operación de ese tipo no puede asimilarse a un montaje puramente artificial, carente de realidad económica y efectuado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal, que el principio de prohibición de las prácticas abusivas lleva a prohibir (véanse, en este sentido, las

sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 35 y jurisprudencia citada, y de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 35 y jurisprudencia citada).

41. A este respecto, el conocimiento, por el adquirente, de las dificultades financieras del vendedor, de su potencial insolvencia o, como en el caso de autos, de la apertura de un procedimiento de insolvencia, así como del eventual efecto de tales circunstancias en el abono a la Hacienda Pública del IVA relativo a la operación, parece constituir una circunstancia inherente a los procedimientos obligatorios de liquidación y no basta por sí sola para acreditar el carácter abusivo de la operación de que se trata y, por lo tanto, para justificar la denegación del derecho a deducción.

42. A la luz de lo anterior, las autoridades tributarias de un Estado miembro, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, no pueden considerar válidamente que, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos a raíz de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, el mero hecho de que el adquirente supiera o debiera haber sabido que el vendedor tenía dificultades financieras y que ello podía tener como consecuencia que este último no abonaría el IVA a la Hacienda Pública implica que dicho adquirente incurrió en abuso del derecho y, por lo tanto, no pueden denegarle el derecho a deducir el IVA soportado.

43. Tal práctica nacional sería también contraria al principio de neutralidad fiscal en la medida en que implica que los adquirentes de bienes inmuebles no pueden deducir el IVA soportado en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, lo que equivale a cargarles con el peso de dicho impuesto, mientras que el principio de neutralidad fiscal tiene precisamente por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41 y jurisprudencia citada).

44. Dicha práctica equivale a hacer soportar a tales adquirentes el riesgo que la insolvencia del vendedor implica para el abono efectivo del IVA a la Hacienda Pública, riesgo que, sin embargo, corresponde asumir en principio a la Hacienda Pública.

45. Esta conclusión es tanto más válida cuanto que la República de Lituania optó por no ejercer la facultad prevista en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA de instaurar, en esas circunstancias concretas, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que tiene precisamente por objeto paliar el riesgo de insolvencia del deudor del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, apartado 28).

46. Como señaló la Abogada General en los puntos 47, 51 y 52 de sus conclusiones, dicha práctica, en la medida en que equivale a privar de su derecho a deducción a los sujetos pasivos que hayan adquirido un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, también podría contribuir a restringir el círculo de potenciales adquirentes. Por lo tanto, es contraria al objetivo perseguido por este tipo de procedimientos, a saber, la realización óptima de los activos del deudor para satisfacer en la mayor medida posible a sus acreedores. Además, tiende a aislar a los operadores económicos que atraviesan dificultades financieras y a obstaculizar su capacidad para realizar transacciones, de un modo que no se ajusta al principio de neutralidad fiscal, ya que este se opone a las distinciones entre sujetos pasivos según su situación financiera.

47. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

Costas

48. 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) 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 relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que:

se opondrá a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

Firmas

* Lengua de procedimiento: lituano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.