

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089541

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 25 de mayo de 2023

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-114/22

#### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Denegación basada en la nulidad de la operación con arreglo al Derecho civil nacional.** El Director de la Agencia Tributaria desestimó la reclamación del sujeto pasivo contra una resolución por la que se cuestionaba el derecho a la deducción del IVA soportado en una operación de cesión de marcas en razón del carácter ficticio de dicha operación, fundándose en una disposición de la Ley del IVA que tiene por efecto excluir tal derecho cuando sea aplicable a la operación sujeta al impuesto una norma del Código civil según la cual es nula toda declaración de voluntad ficticia emitida de acuerdo con la otra parte. El órgano jurisdiccional remitente señala que en dicha Directiva no se contempla que un sujeto pasivo pueda perder su derecho a la deducción del IVA que se le ha facturado con motivo de que la operación de que se trate no sea conforme al Derecho civil nacional, pues el derecho a la deducción forma parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, del sistema del IVA y no puede verse restringido en principio. Considera que la autonomía del IVA frente a las normas del Derecho civil nacional y la neutralidad del IVA abonan la idea de que la invalidez de una operación jurídica con arreglo a ese Derecho no debe conllevar automáticamente la exclusión del derecho a la deducción. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que es inherente al mecanismo del IVA que una operación de adquisición ficticia no pueda dar derecho a deducción alguna de este impuesto, pues tal operación no puede tener ningún vínculo de conexión con las operaciones gravadas en fases sucesivas [Vid., STJUE de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17 (NFJ073190)]. Para poder concluir que existe, en principio, el derecho a deducir en tales circunstancias, es necesario verificar si la cesión de marcas invocada para fundar ese derecho se realizó efectivamente, y si las marcas de que se trata fueron utilizadas por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas, recayendo la carga de la prueba sobre el sujeto pasivo. Si de la valoración de la prueba, que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente, resultara que, en el asunto objeto del litigio principal, la cesión de marcas invocada no se llevó a cabo efectivamente, no podrá generarse derecho alguno a la deducción. Si, por el contrario, esa apreciación revelara que la referida cesión fue llevada a cabo efectivamente y que las marcas cedidas fueron utilizadas seguidamente por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas, no podría denegársele, en principio, el derecho a la deducción. En segundo lugar, puede denegarse este derecho al sujeto pasivo si se prueba objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva. Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude de IVA, sino también cuando se acredite objetivamente que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude. 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 suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude de IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos. El principio de prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA, prohíbe únicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único fin de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112. En este caso, al establecer que la anulación de un acto jurídico considerado ficticio, con arreglo a una norma de Derecho civil, lleva aparejada la denegación del derecho a deducir el IVA, sin que sea necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificar, en virtud del Derecho de la Unión, una operación económica sujeta de operación ficticia o, si esta operación se ha realizado efectivamente, que el referido derecho a la deducción se ha ejercido de manera fraudulenta o abusiva, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de la Directiva 2006/112 relativos a garantizar la exacta recaudación del IVA y prevenir el fraude. El Tribunal concluye que los arts. 167, 168.a), 178.a), y 273 de la Directiva 2006/112/CE, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que una operación económica sujeta al impuesto se reputa ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho civil nacional, sin que sea necesario acreditar que

concurrer las circunstancias que permiten calificarla, en virtud del Derecho de la Unión, de operación ficticia o, si la referida operación se ha realizado efectivamente, que tiene su origen en un fraude del impuesto sobre el valor añadido o en un abuso del derecho.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 63, 167, 168, 178 y 273.

**PONENTE:**

*Don I. Jarukaitis.*

En el asunto C-114/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sad Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 23 de noviembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de febrero de 2022, en el procedimiento entre

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

y

**W. Sp. z o.o.,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente) y Z. Csehi, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Capeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, por el Sr. B. Kolodziej, la Sra. D. Pach y el Sr. T. Wojciechowski;
- en nombre de W. sp. z o.o., por el Sr. M. Kwietko-Bebnowski, doradca podatkowy;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. I. Barcew, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

**Sentencia**

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 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 2006/112»), a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

**2.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia, Polonia; en lo sucesivo, «Director de la Agencia Tributaria») y W. sp. z o.o., en relación con el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) mencionado en una factura destinada a W. de fecha 27 de octubre de 2015.

**Marco jurídico*****Derecho de la Unión***

3. A tenor del artículo 63 de la Directiva 2006/112:

«[...] el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4. El artículo 167 de la misma Directiva establece:

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

5. El artículo 168 de la citada Directiva dispone que:

«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; [...].»

6. A tenor del artículo 178 de la Directiva 2006/112:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6; [...].»

7. El artículo 273 de esta Directiva establece:

«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.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

***Derecho polaco***

8. El artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«3a. Las facturas y documentos aduaneros no podrán servir de justificantes para la deducción del impuesto soportado, la devolución de un saldo a favor del sujeto pasivo o la devolución del impuesto soportado cuando: [...]

4. las facturas, las facturas rectificativas o los documentos aduaneros expedidos:

[...]

c) mencionen operaciones a las que sean aplicables los artículos 58 y 83 del Código civil, por la parte relativa a esas operaciones.»

9. El artículo 58 de la l'ustawa — Kodeks cywilny (Ley del Código civil), de 23 de abril de 1964, texto consolidado (Dz. U. 2020, posición 1740) (en lo sucesivo, «Código civil»), establece:

«1. Serán nulos y sin valor ni efecto alguno los actos jurídicos contrarios a la ley o que tengan por objeto eludir la ley, a menos que una disposición pertinente disponga otra cosa [...]

2. Será nulo todo acto jurídico contrario a los principios que rigen la convivencia social.

3. Si solo una parte del acto jurídico está viciada de nulidad, las demás partes del acto permanecerán en vigor, a menos que de las circunstancias se desprenda que el acto no se habría realizado de no haber existido las disposiciones viciadas de nulidad.»

**10.** A tenor del artículo 83 del Código civil:

«1. Será nula toda declaración de voluntad ficticia emitida de acuerdo con la otra parte. La validez de una declaración de voluntad emitida con el fin de ocultar un acto jurídico distinto será apreciada en función de las características de este acto.

2. El carácter ficticio de la declaración de voluntad no impedirá que el acto jurídico realizado, a título oneroso, sobre la base de una declaración ficticia produzca sus efectos cuando, debido a ese acto, un tercero adquiera un derecho o resulte dispensado de una obligación, salvo que el tercero haya actuado de mala fe.»

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

**11.** El 27 de octubre de 2015, M. Sp. z o.o. S.K.A. expidió una factura relativa a una cesión de marcas a favor de W. sujeta a IVA, que fue declarada y pagada por W.

**12.** Mediante una resolución de 20 de octubre de 2017, la Agencia Tributaria cuestionó que W. tuviera derecho a la deducción que había efectuado del IVA consignado en esa factura, fundándose en el artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA, argumentando que la cesión de marcas de que se trataba era nula, según el artículo 58, apartado 2, del Código civil, por ser contraria a los principios que rigen la convivencia social en el sentido de dicha disposición.

**13.** La anterior resolución fue confirmada mediante resolución de 11 de octubre de 2018 del Director de la Agencia Tributaria, el cual consideró, de todas formas, que la cesión de marcas en cuestión era un acto ficticio en el sentido del artículo 83 del Código civil.

**14.** W. interpuso un recurso contra esta última resolución ante el Wojewódzki Sad Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), que anuló dicha resolución mediante sentencia de 29 de mayo de 2019 por no haber aportado la Agencia Tributaria la prueba del carácter ficticio de la operación en cuestión.

**15.** El Director de la Agencia Tributaria interpuso recurso de casación contra la anterior sentencia ante el Naczelny Sad Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), el órgano jurisdiccional remitente.

**16.** Este órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto a la conformidad del artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA con la Directiva 2006/112.

**17.** El órgano jurisdiccional remitente señala que en dicha Directiva no se contempla que un sujeto pasivo pueda perder su derecho a la deducción del IVA que se le ha facturado con motivo de que la operación de que se trate no sea conforme al Derecho civil nacional, pues el derecho a la deducción forma parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, del sistema del IVA y no puede verse restringido en principio. Considera que la autonomía del IVA frente a las normas del Derecho civil nacional y la neutralidad del IVA abonan la idea de que la invalidez de una operación jurídica con arreglo a ese Derecho no debe conllevar automáticamente la exclusión del derecho a la deducción.

**18.** El órgano jurisdiccional remitente observa, a este respecto, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las excepciones al derecho a la deducción del IVA solo se admiten en los casos expresamente previstos por las disposiciones de la Directiva 2006/112, las cuales deben ser objeto de una interpretación restrictiva, y que debe denegarse ese derecho cuando resulte probado objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva.

19. Dicho órgano jurisdiccional añade que, si bien los Estados miembros están facultados, conforme al artículo 273 de la Directiva 2006/112, para adoptar medidas con objeto de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, entre ellos el principio de neutralidad, y respetando el principio de proporcionalidad.

20. En tales circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112[...], así como los principios de neutralidad y proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la [Ley del IVA], que priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA por la adquisición de un derecho (un bien) que las disposiciones del Derecho civil nacional consideran ficticia, con independencia de que se declare que el efecto pretendido por la operación fue obtener una ventaja fiscal cuya concesión era contraria a uno o a varios objetivos de [esa] Directiva y que el objetivo principal de la solución contractual adoptada era tal ventaja?»

### Sobre la cuestión prejudicial

21. Con carácter preliminar, procede señalar que el Director de la Agencia Tributaria considera que debe declararse inadmisibles las peticiones de decisión prejudicial, de conformidad con el artículo 94, letra a), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, por entender que no expone los hechos pertinentes del litigio principal ni los datos fácticos en que se basa la cuestión prejudicial, y no indica las razones por las que la operación de que se trata es de carácter ficticio.

22. A este respecto, cabe recordar que, con arreglo a una jurisprudencia reiterada, y conforme al artículo 94 del citado Reglamento de Procedimiento, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los presupuestos fácticos en los que se basan tales cuestiones. En la resolución de remisión deben figurar, además, las razones precisas que han conducido al juez nacional a preguntarse sobre la interpretación del Derecho de la Unión y a estimar necesario plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (sentencia de 24 de febrero de 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, apartado 31 y jurisprudencia citada).

23. En el presente asunto, es verdad que el órgano jurisdiccional remitente no ha facilitado información sobre las razones por las que la operación controvertida en el litigio principal fue considerada ficticia por el Director de la Agencia Tributaria. Sí que da a conocer, en cambio, someramente, pero de forma clara, el contenido de la resolución de este último por la que denegó el derecho a la deducción objeto del referido litigio, y expone de manera precisa las razones por las que alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de la disposición de Derecho nacional constitutiva del fundamento jurídico de dicha resolución con la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

24. De ello se sigue que la petición de decisión prejudicial es admisible.

25. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112, a la vista de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que esa operación se reputa ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho civil nacional, sin que sea necesario acreditar que tiene su origen en un fraude de IVA o en un abuso del derecho.

26. Como se infiere de la resolución de remisión, esta cuestión se planteó en el contexto de un litigio en el que el Director de la Agencia Tributaria desestimó la reclamación del sujeto pasivo contra una resolución por la que se cuestionaba el derecho a la deducción del IVA soportado en una operación de cesión de marcas en razón del carácter ficticio de dicha operación, fundándose en una disposición de la Ley del IVA que tiene por efecto excluir tal derecho cuando sea aplicable a la operación sujeta al impuesto una norma del Código civil según la cual es nula toda declaración de voluntad ficticia emitida de acuerdo con la otra parte.

27. A este respecto, se ha de recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Por tanto, el derecho a la

deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado [sentencias de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría, C-274/10, EU:C:2011:530, apartados 42 y 43, así como de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 21 y jurisprudencia citada].

**28.** El régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 19; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 39, así como de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, apartado 22].

**29.** Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales.

**30.** Las exigencias o requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción figuran en el artículo 168 de la Directiva 2006/112. De esta manera, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base del derecho a deducir el IVA sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que, en una fase anterior, esos bienes hayan sido entregados o esos servicios prestados por otro sujeto pasivo, como se indica en la letra a) de dicho artículo.

**31.** Además, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, y, según el artículo 63 de esa Directiva, tal exigibilidad se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. De ello se sigue que el derecho a la deducción está subordinado, en principio, a la realización efectiva de la operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de mayo de 2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, apartados 24 y 25; de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane, C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501, apartados 34 y 35, y de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, apartado 40). Así, cuando falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, no se genera ningún derecho a deducción.

**32.** El Tribunal de Justicia ya ha declarado que es inherente al mecanismo del IVA que una operación de adquisición ficticia no pueda dar derecho a deducción alguna de este impuesto, pues tal operación no puede tener ningún vínculo de conexión con las operaciones gravadas en fases sucesivas (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartados 24 y 25 y jurisprudencia citada).

**33.** De esta manera, en primer lugar, denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción en circunstancias como las del litigio principal puede estar justificado si consta que no se han aportado pruebas de la realización efectiva de la operación invocada en la que pueda fundarse el derecho a la deducción.

**34.** En efecto, para poder concluir que existe, en principio, el derecho a deducir en tales circunstancias, es necesario verificar si la cesión de marcas invocada para fundar ese derecho se realizó efectivamente, y si las marcas de que se trata fueron utilizadas por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas.

**35.** A este respecto, se ha de recordar que la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo, quien está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA y con respecto a los cuales efectivamente abonó el IVA (sentencias de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 44; de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 39, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartado 100).

**36.** En cuanto a la valoración de las pruebas aportadas con vistas a demostrar la existencia de la operación gravada, incumbe realizarla al juez nacional, con arreglo a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 53, y auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, apartado 46 y jurisprudencia citada).

**37.** Si de dicha apreciación, que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente, resultara que, en el asunto objeto del litigio principal, la cesión de marcas invocada no se llevó a cabo efectivamente, no podrá generarse derecho alguno a la deducción.

**38.** En tal contexto, como aduce el Gobierno polaco en sus observaciones escritas, el órgano jurisdiccional remitente podrá tener en cuenta la circunstancia, suponiendo que resultara probada, de que, a pesar de la aparente celebración de un contrato de cesión, en realidad las partes continuaron actuando como si el cedente no hubiera dejado nunca de ser el titular de las marcas en cuestión y W. no tuviera más que la posesión en precario.

**39.** Si, por el contrario, esa apreciación revelara que la referida cesión fue llevada a cabo efectivamente y que las marcas cedidas fueron utilizadas seguidamente por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas, no podría denegarse, en principio, el derecho a la deducción.

**40.** No obstante, en segundo lugar, puede denegarse este derecho al sujeto pasivo si se prueba objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva.

**41.** En efecto, es necesario recordar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, y que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Así pues, aun cuando se dieran los requisitos materiales para el derecho a la deducción, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el disfrute de dicho derecho cuando resulte objetivamente acreditado que se invocó de manera fraudulenta o abusiva (sentencias de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, apartados 34 y 35; de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 43, y de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 26).

**42.** Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude de IVA, sino también cuando se acredite objetivamente que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 40; de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 48, y de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 27).

**43.** 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 suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude de IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, apartado 53 y jurisprudencia citada).

**44.** En lo que respecta al abuso del derecho, de una jurisprudencia reiterada se desprende que la constatación de una práctica abusiva en materia de IVA exige, por un lado, que las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional que la transpone, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otro lado, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de esas operaciones se limita a obtener dicha ventaja fiscal (sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75; de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 36, y de 15 de septiembre de 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, apartado 35).

**45.** En cuanto a la cuestión de si la finalidad esencial de una operación se limita a la obtención de dicha ventaja fiscal, ha de recordarse que, en materia de IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, no está obligado a optar por la que maximice el pago del IVA, sino que, por el contrario, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. Por lo tanto, generalmente los sujetos pasivos tienen libertad para elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 42, y auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, apartado 40).

**46.** Por consiguiente, el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, prohíbe únicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único fin de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112 (sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, apartado 26, y de 27 de octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, apartado 51, así como el auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, apartado 41).

**47.** Procede recordar igualmente que las medidas que pueden establecer los Estados miembros en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencia de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**48.** En el presente asunto, por un lado, debe observarse que las explicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente no indican que las circunstancias determinantes de que un acto jurídico relativo a una operación sujeta a IVA pueda ser calificado de ficticio y pueda, por tanto, declararse nulo, conforme a las normas del Derecho civil nacional, coincidan con las circunstancias que, de acuerdo con las indicaciones que figuran en los apartados 33 a 38 de la presente sentencia, permiten calificar, con arreglo al Derecho de la Unión, una operación económica sujeta a dicho impuesto de operación ficticia y justifican por tanto, según la jurisprudencia citada en el apartado 32 de esta sentencia, que se deniegue al sujeto pasivo el derecho a la deducción. Tal nulidad no puede, en consecuencia, justificar esa denegación.

**49.** Por otro lado, de las declaraciones del órgano jurisdiccional remitente se deduce que la normativa nacional controvertida se refiere, con carácter general, a una situación en la que el sujeto pasivo ha realizado un acto jurídico considerado ficticio y, por tanto, nulo con arreglo al Código civil, sin que sea necesario demostrar, con independencia de las normas de Derecho civil aplicables y de manera objetiva, que ese derecho se ha invocado de manera fraudulenta o abusiva. Pues bien, aunque el carácter ficticio, con arreglo a las disposiciones del Derecho civil nacional, del contrato celebrado entre el sujeto pasivo y el emisor de la factura pueda constituir un indicio de práctica fraudulenta o abusiva en el sentido y a efectos de la Directiva 2006/112, dicha circunstancia no permite por sí sola deducir que se da tal práctica.

**50.** Así pues, a la luz de cuanto ha quedado expuesto, procede concluir que, al establecer que la anulación de un acto jurídico considerado ficticio, con arreglo a una norma de Derecho civil, lleva aparejada la denegación del derecho a deducir el IVA, sin que sea necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificar, en virtud del Derecho de la Unión, una operación económica sujeta de operación ficticia o, si esta operación se ha realizado efectivamente, que el referido derecho a la deducción se ha ejercido de manera fraudulenta o abusiva, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de la Directiva 2006/112 relativos a garantizar la exacta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

**51.** Procede responder, en consecuencia, a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112, a la vista de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que una operación económica sujeta al impuesto se repunte ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho civil nacional, sin que sea necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificarla, en virtud del Derecho de la Unión, de operación ficticia o, si la referida operación se ha realizado efectivamente, que tiene su origen en un fraude de IVA o en un abuso del derecho.

## Costas

**52.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Décima) declara:

**Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 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, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por el mero hecho de que una operación económica sujeta al impuesto se repute ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho civil nacional, sin que sea necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificarla, en virtud del Derecho de la Unión, de operación ficticia o, si la referida operación se ha realizado efectivamente, que tiene su origen en un fraude del impuesto sobre el valor añadido o en un abuso del derecho.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.

\* Lengua de procedimiento: alemán.