

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092256

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de marzo de 2024

Sala 3.^a

Asunto n.º C-341/22

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Sociedad inoperante (instrumental). La Autoridad Tributaria notificó una liquidación a la sociedad en la que le comunicaba que la consideraba una sociedad inoperante (denominada «sociedad instrumental») en relación con el período impositivo de 2008, debido a que esta última había declarado un importe de operaciones por las que se repercute el IVA inferior al umbral por debajo del cual se considera que las sociedades son inoperantes. De dicha liquidación se desprendía asimismo que la sociedad no había alcanzado tal umbral durante tres períodos impositivos consecutivos anteriores y en consecuencia, la Autoridad Tributaria denegó la deducción del crédito del IVA solicitada por la sociedad en relación con el período impositivo de 2009. El Tribunal considera que la condición de sujeto pasivo del IVA no está supeditada al cumplimiento de un requisito que impone a una persona la realización de operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico supere un umbral de ingresos previamente fijado, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona. En efecto, a este respecto solo es relevante si dicha persona realiza efectivamente una actividad económica y explota un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, durante los períodos impositivos controvertidos, a saber, el período impositivo de 2008 y los dos períodos impositivos anteriores, en los que la Autoridad Tributaria consideró que la sociedad era inoperante, esta sociedad realizó una actividad económica. El art. 9.1 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que no puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona. **Deducción. Principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad.** Del art. 168 de la Directiva sobre el IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos: el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo. Para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es, en principio, necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción. Ninguna disposición de la Directiva sobre el IVA supedita el derecho a la deducción al requisito de que el importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por un sujeto pasivo durante un período determinado deba alcanzar un determinado umbral. Puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva. De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que 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 sobre el IVA. El órgano jurisdiccional remitente explica que la normativa nacional tiene por objeto luchar contra el fraude desincentivando la constitución de sociedades instrumentales, pero tal presunción se basa en un criterio, el del umbral determinado de ingresos, que es ajeno a los exigidos para demostrar la existencia de un fraude o de un abuso, pues esa presunción no se basa en la apreciación de la realidad de las operaciones sujetas al IVA realizadas durante un período impositivo determinado ni en la de su utilización propiamente dicha para realizar operaciones por las que se repercute el IVA, sino únicamente en la evaluación de su volumen. Por lo tanto, no puede considerarse que demuestre que el derecho a la deducción del IVA se invocó de manera fraudulenta o abusiva. Así el Tribunal de Justicia considera que el art. 167 de la Directiva sobre el IVA, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 167, 168 y 273.

PONENTE:

Don N. Jääskinen.

En el asunto C-341/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 19 de mayo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

y

Agenzia delle Entrate,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Tercera, y los Sres. N. Piçarra, N. Jääskinen (Ponente) y M. Gavalec, Jueces; Abogado General: Sr. A. M. Collins; Secretario: Sr. C. Di Bella, administrador; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de junio de 2023; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, por la Sra. R. Nicastro, avvocata;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por los Sres. D. G. Pintus, P. Pucciariello y F. Urbani Neri, avvocati dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y F. Moro y por el Sr. P. Rossi, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de septiembre de 2023; dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 1, y del artículo 167 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 sobre el IVA»), así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de proporcionalidad, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (en lo sucesivo, «sociedad Feudi») y la Agenzia delle Entrate (Administración Tributaria, Italia; en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

Marco jurídico**Derecho de la Unión**

3. A tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o

asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4. El artículo 63 de esta Directiva establece:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

5. El artículo 167 de la citada Directiva dispone que:

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

6. El artículo 168, letra a), de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«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».

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

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

[...]

Derecho italiano

8. El artículo 30 de la legge n. 724 — Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Ley n.º 724 por la que se establecen medidas de racionalización de las finanzas públicas), de 23 de diciembre de 1994 (suplemento ordinario de la GURI n.º 174, de 30 de diciembre de 1994) (en lo sucesivo «Ley n.º 724/1994»), que lleva por título «Sociedades instrumentales. Valoración de los títulos», en su versión aplicable a los hechos controvertidos en el litigio principal, establece:

«1. A efectos del presente artículo se considerará que las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias simples, así como las sociedades y entidades de todo tipo no residentes, que cuenten con establecimiento permanente en el territorio nacional, son sociedades inoperantes si el importe total de los ingresos, de los incrementos de las existencias y de los ingresos financieros, excluidos los extraordinarios, que figuren en la cuenta de resultados, cuando sea de carácter obligatorio, es inferior a la suma de los importes que resulten de aplicar los siguientes porcentajes:

[...]

4. En el caso de las sociedades y entidades inoperantes, el crédito por exceso de impuesto soportado resultante de una declaración presentada a efectos del IVA no será devuelto ni podrá ser compensado [...] ni cedido [...]. Cuando, durante tres períodos impositivos consecutivos, una sociedad o entidad inoperante no realice operaciones pertinentes a efectos del IVA por un valor no inferior al importe resultante de aplicar los porcentajes previstos en el apartado 1, dicho exceso de impuesto soportado no podrá trasladarse a efectos de la compensación del IVA devengado en períodos impositivos posteriores.

4.bis. Cuando circunstancias objetivas hayan impedido la obtención de ingresos, de incrementos de las existencias o de ingresos financieros determinados con arreglo al presente artículo, o no hayan permitido realizar las operaciones sujetas al IVA a que se refiere el apartado 4, la sociedad de que se trate podrá solicitar que no se apliquen las correspondientes disposiciones contra la elusión fiscal [...].

[...]

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9. Vigna Ottieri Srl (en lo sucesivo, «sociedad Vigna») era una sociedad italiana que ejercía una actividad económica de producción y comercialización de vino en la región de Campania (Italia).

10. El 22 de diciembre de 2010, la Autoridad Tributaria notificó una liquidación a la sociedad Vigna, en la que le comunicaba, en particular, que la consideraba una sociedad inoperante (denominada «sociedad instrumental») en relación con el período impositivo de 2008, debido a que esta última había declarado un importe de operaciones por las que se repercute el IVA inferior al umbral por debajo del cual, a efectos de la aplicación del artículo 30 de la Ley n.º 724/1994, se considera que las sociedades son inoperantes. De dicha liquidación se desprendía asimismo que la sociedad Vigna no había alcanzado tal umbral durante tres períodos impositivos consecutivos, a saber, los correspondientes a los años 2006, 2007 y 2008. En consecuencia, la Autoridad Tributaria denegó la deducción del crédito del IVA por importe de 42 108 euros, solicitada por la sociedad Vigna en relación con el período impositivo de 2009.

11. La sociedad Vigna interpuso un recurso contra esa liquidación ante la Commissione tributaria provinciale di Avellino (Comisión Tributaria Provincial de Avellino, Italia). Mediante sentencia de 18 de abril de 2012, esta Comisión desestimó el recurso.

12. La sociedad Feudi, que absorbió a la sociedad Vigna con efectos a partir del 27 de septiembre de 2012, interpuso un recurso de apelación contra dicha sentencia ante la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (Comisión Tributaria Regional de Campania, Sección Deslocalizada de Salerno, Italia), que lo desestimó.

13. El 27 de marzo de 2014, la sociedad Feudi interpuso recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), que es el órgano jurisdiccional remitente. En esencia, sostiene que la negativa a reconocerle el derecho a deducir el IVA es incompatible con el Derecho de la Unión.

14. El órgano jurisdiccional remitente indica, en esencia, que la normativa italiana controvertida tiene por objeto desincentivar la constitución de sociedades instrumentales e impedir, de este modo, que personas jurídicas que ejercen formalmente una actividad económica, pero, en realidad, son inoperantes disfruten de ventajas fiscales. A tal fin, expone que el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 establece un mecanismo disuasorio basado en la presunción de que el carácter inoperante de una sociedad puede deducirse del hecho de que el rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que esta dispone es inferior a un umbral de ingresos fijado por dicha disposición. No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, una sociedad puede desvirtuar esta presunción demostrando que ese umbral de ingresos no pudo alcanzarse en un período determinado debido a situaciones objetivas.

15. De la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud de la referida disposición, las sociedades inoperantes no pueden obtener la devolución de un crédito del IVA que figura en su declaración y que es el resultado, en particular, de un importe de IVA deducible superior al IVA cobrado. Ese crédito tampoco puede compensarse o cederse. Dicho crédito puede, entonces, imputarse al IVA devengado en los siguientes períodos impositivos. No obstante, cuando, durante tres períodos impositivos consecutivos, una sociedad inoperante no efectúa operaciones sujetas al IVA por un importe al menos igual al que resulta del citado umbral de ingresos, el referido crédito ya no puede trasladarse. En consecuencia, esa sociedad pierde el derecho a deducir el IVA.

16. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si puede denegarse la condición de sujeto pasivo y, por consiguiente, el derecho a la deducción del IVA soportado a una sociedad que realiza operaciones sujetas al IVA sin alcanzar, no obstante, el umbral de ingresos fijado por la legislación italiana controvertida, cuando dicha sociedad no prueba la existencia de situaciones objetivas que le impidieron obtener ingresos superiores a ese umbral. A este respecto, el referido órgano jurisdiccional duda de la compatibilidad de tal práctica con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, del que se desprende, en esencia, que la condición de sujeto pasivo se deriva de la realización, por parte de la entidad que invoca dicha condición, de una actividad económica.

17. En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la legislación italiana controvertida es compatible con el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, así como con el principio de neutralidad del IVA y con el principio de proporcionalidad. El referido órgano jurisdiccional recuerda que, si bien la lucha contra el

fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el IVA, las medidas adoptadas por los Estados miembros no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo y, en particular, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el principio de neutralidad del IVA.

18. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si las limitaciones del derecho a la deducción del IVA establecidas en el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 deben considerarse contrarias a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima. En efecto, estima que un sujeto pasivo, cuando realiza una operación económica, puede encontrarse con que no sabe con certeza si esa operación puede dar derecho a la deducción o a la devolución del IVA, puesto que el ejercicio de esos derechos estará supeditado al requisito de que haya tenido un nivel de ingresos que supere el umbral fijado por la legislación italiana controvertida durante un determinado período impositivo.

19. En tales circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la [Directiva sobre el IVA], en el sentido de que puede negar la condición de sujeto pasivo y, consiguientemente, el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado a aquel sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres años consecutivos no se considere proporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente puede esperarse en función de los activos de que dispone, según los criterios establecidos en la ley, y que no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?»

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿se oponen el artículo 167 de la [Directiva sobre el IVA] y los principios generales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad de la limitación del derecho a deducción del IVA a una normativa nacional que, conforme a lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994], puede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado por las adquisiciones, a su devolución o a usarlo en un período impositivo posterior, al sujeto pasivo del impuesto cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres períodos impositivos consecutivos se considere desproporcionado, por ser excesivamente reducido con respecto a lo que, con arreglo a los criterios establecidos por la ley, razonablemente cabe esperar en función de los activos de que dispone durante tres años consecutivos, y que el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?»

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿se oponen los principios de la Unión Europea de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima a una normativa nacional que, conforme a lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994], puede negar el derecho a deducción del IVA soportado por las adquisiciones, a su devolución o a usarlo en un período impositivo posterior, al sujeto pasivo del impuesto cuyo volumen de operaciones relevantes a efectos del IVA durante tres períodos impositivos consecutivos se considere desproporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente cabe esperar en función de los activos de que dispone durante tres años consecutivos, según los criterios establecidos en la ley, y que el sujeto pasivo no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?»

Primera cuestión prejudicial

20. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona, a menos que esta demuestre la existencia de circunstancias objetivas que le hayan impedido alcanzar ese umbral.

21. Según dispone el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. El concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva englobando en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. Además, se precisa que debe considerarse como tal «la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

22. Así, el análisis del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA no solo pone de relieve la extensión del ámbito de aplicación del concepto de «actividad económica», sino que también precisa el carácter objetivo de esta, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados [sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 69 y jurisprudencia citada].

23. De ello resulta que la condición de sujeto pasivo del IVA no está supeditada al cumplimiento de un requisito que impone a una persona la realización de operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico supere un umbral de ingresos previamente fijado, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona. En efecto, a este respecto solo es relevante si dicha persona realiza efectivamente una actividad económica y, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, explota un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

24. En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, durante los períodos impositivos controvertidos, a saber, el período impositivo de 2008 y los dos períodos impositivos anteriores, en los que la Autoridad Tributaria consideró que la sociedad Vigna era inoperante, esta sociedad realizó una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA tal como lo interpreta la jurisprudencia mencionada en el apartado 22 de la presente sentencia.

25. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que no puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona.

Segunda cuestión prejudicial

26. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente.

27. A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, conforme a reiterada jurisprudencia, 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 establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva sobre el IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad del IVA soportado en las operaciones anteriores. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. En la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el bien o servicio [véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de noviembre de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 23 y jurisprudencia citada, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartados 27 y 28 y jurisprudencia citada].

28. Más concretamente, del artículo 168 de la Directiva sobre el IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos. En primer lugar, el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva. En segundo lugar, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 39 y jurisprudencia citada].

29. Por lo que respecta al segundo de estos requisitos, que es el único al que se refiere la presente cuestión prejudicial, procede recordar que, para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es, en principio, necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 45 y jurisprudencia citada].

30. No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, apartado 42 y jurisprudencia citada).

31. De la anterior motivación resulta que ninguna disposición de la Directiva sobre el IVA supedita el derecho a la deducción al requisito de que el importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por un sujeto pasivo durante un período determinado deba alcanzar un determinado umbral. Por el contrario, de la jurisprudencia citada en el apartado 27 de la presente sentencia se desprende que el derecho a la deducción del IVA está garantizado, siempre que se cumplan los requisitos exigidos, extremo que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente, con independencia de los resultados de las actividades económicas del sujeto pasivo de que se trate.

32. En segundo lugar, procede señalar, no obstante, que puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva.

33. 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 sobre el IVA, 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 [véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, apartados 34 y 35, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 41 y jurisprudencia citada].

34. Dado que la denegación del derecho a la 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 la 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 [sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 43 y jurisprudencia citada].

35. Por lo que respecta al abuso del derecho, de 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 sobre el IVA 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. Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar 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, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 44 y jurisprudencia citada].

36. Así, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que 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 sobre el IVA [sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, apartado 26, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 46 y jurisprudencia citada].

37. Procede recordar igualmente que las medidas que pueden establecer los Estados miembros en virtud del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA 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 [sentencias de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, apartado 28, y de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 47 y jurisprudencia citada].

38. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente explica que el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 tiene por objeto luchar contra el fraude desincentivando la constitución de sociedades instrumentales. Así pues, el mecanismo que establece ese artículo se basa en la presunción de que, cuando el importe de las operaciones por las que se repercute el IVA de una sociedad durante un período impositivo determinado no alcance un umbral calculado con arreglo a los criterios establecidos en dicho artículo, esa sociedad es inoperante, salvo que pueda demostrar la existencia de elementos objetivos que justifiquen la imposibilidad de alcanzar dicho umbral. En el caso de que una sociedad sea considerada sociedad inoperante, ya no podrá ejercer su derecho a la deducción del IVA por las operaciones por las que se repercute el impuesto realizadas durante el período impositivo controvertido.

39. Pues bien, tal presunción se basa en un criterio, el del umbral determinado de ingresos, que es ajeno a los exigidos para demostrar la existencia de un fraude o de un abuso, tal como se desprenden de la jurisprudencia citada en los apartados 33 a 36 de la presente sentencia. En efecto, esa presunción no se basa en la apreciación de la realidad de las operaciones sujetas al IVA realizadas durante un período impositivo determinado ni en la de su utilización propiamente dicha para realizar operaciones por las que se repercute el IVA, sino únicamente en la evaluación de su volumen. Por lo tanto, habida cuenta de la jurisprudencia citada en el apartado 34 de la presente sentencia, no puede considerarse que demuestre que el derecho a la deducción del IVA se invocó de manera fraudulenta o abusiva.

40. En efecto, solo podrá denegarse el derecho a la deducción cuando los hechos invocados para demostrar un fraude o abuso de este tipo hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada).

41. Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una presunción general de fraude y abuso no puede justificar medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de una directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 2017, Egiom y Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, apartado 31 y jurisprudencia citada). Del mismo modo, no puede admitirse que tal presunción, aunque admita prueba en contrario, lleve a denegar el derecho a la deducción del IVA soportado por motivos ajenos a la constatación de que ese derecho se ha invocado de manera fraudulenta o abusiva.

42. De ello se sigue que una presunción como la descrita en el apartado 38 de la presente sentencia va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de prevenir el fraude y los abusos.

43. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente.

Tercera cuestión prejudicial

44. A la vista de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, y puesto que la tercera cuestión prejudicial solo se plantea para el supuesto de que se diera una respuesta negativa a aquella, no procede responder a dicha tercera cuestión.

Costas

45. 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 Tercera) declara:

- 1) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona.
- 2) El artículo 167 de la Directiva 2006/112, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.