

Asunto C-114/22**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

18 de febrero de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de noviembre de 2021

Parte recurrente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia, Polonia)

Parte contraria:

W. Sp. z o.o.

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre bienes y servicios (IVA); derecho a deducción

Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial

Directiva del IVA; artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Deben interpretarse 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), 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 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. 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 modificada)], 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 simulada, 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 la Directiva y que constituía el objetivo principal de la solución contractual adoptada?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»): artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. 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 modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)]

Artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c):

3a. Las facturas y documentos aduaneros no podrán servir de base para minorar el impuesto devengado ni para devolver la diferencia de impuesto o para devolver el impuesto soportado cuando:

[...]

c) formalicen actuaciones a las que resulten aplicables los artículos 58 y 83 del Código Civil — en la parte relativa a tales actuaciones.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny [Ley por la que se aprueba el Código Civil, de 23 de abril de 1964 (texto refundido: Dz. U. de 2020, posición 1740, en su versión modificada; en lo sucesivo, «K.c.»)]

Artículo 58

Apartado 1. Será nulo y sin valor ni efecto alguno un acto jurídico contrario a la ley o que pretenda eludir la ley, a menos que una disposición pertinente disponga otra cosa, en particular, que las disposiciones inválidas del acto jurídico sean sustituidas por las disposiciones pertinentes de la ley.

Apartado 2. Será nulo un acto jurídico contrario a las normas que regulan la vida en sociedad.

[...]

Artículo 83

Apartado 1. Será nula la declaración de voluntad prestada de forma simulada a la otra parte con su consentimiento. Si dicha declaración se ha prestado para encubrir otro negocio jurídico, la validez de la declaración se apreciará según la naturaleza de dicho negocio.

Apartado 2. El carácter simulado de la declaración de voluntad no influirá en la eficacia de un negocio jurídico oneroso, realizado con arreglo a una declaración simulada, cuando como consecuencia de ese negocio un tercero adquiera un derecho o quede liberado de una obligación, salvo que dicho tercero actúe de mala fe.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal, así como alegaciones esenciales de las partes

- 1 Mediante resolución de 20 de octubre de 2017, el Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (Director de la Administración Tributaria de W.) determinó para la recurrente, entre otros, el importe del exceso del impuesto soportado sobre el repercutido que debía ser devuelto y el importe del exceso del impuesto soportado sobre el repercutido correspondiente a octubre de 2015 que debía ser deducido en los siguientes períodos de liquidación. La autoridad tributaria declaró que la venta, por ella cuestionada, de marcas a favor de la recurrente era nula en virtud del artículo 58 K.c., apartado 2 (contrariedad a las normas que regulan la vida en sociedad), lo que constituía el fundamento para privar al sujeto pasivo, sobre la base del artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA del derecho a deducir el IVA de la factura de 27 de octubre de 2015, emitida por el vendedor.
- 2 Mediante resolución de 11 de octubre de 2018, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Director de la Agencia Tributaria de Varsovia, Polonia (en lo sucesivo, «DIAS»)] confirmó la anterior resolución, adoptando sin embargo como fundamento para la denegación el hecho de que la operación de venta de las marcas constituía una operación simulada en el sentido del artículo 83 K.c.
- 3 La parte [recurrente] interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución del DIAS ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), el cual anuló la citada resolución, declarando que las autoridades tributarias no habían acreditado que la venta en cuestión tuviese carácter simulado.
- 4 El DIAS interpuso un recurso de casación contra la anterior sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny [Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia (órgano jurisdiccional remitente)].

Breve exposición de la motivación de la petición de decisión prejudicial

- 5 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, el fundamento jurídico adoptado por la autoridad tributaria para denegar el derecho a la deducción suscita dudas sobre su sustento en las disposiciones de la Directiva del IVA.
- 6 Es incontrovertido que la recurrente contabilizó en el libro registro de compras de IVA la factura de 27 de octubre de 2015, relativa a una adquisición de marcas, y que en la declaración señaló el IVA deducible (a devolver) de dicha factura.
- 7 Tampoco se cuestiona el hecho de que se presentó la declaración del IVA en la que se consignó, entre otros, la citada operación gravada al tipo del 23 % y el pago del impuesto.
- 8 El DIAS denegó el derecho a la deducción considerando que la operación era un negocio simulado en el sentido del artículo 83 K.c.
- 9 El artículo 83 K.c. regula los efectos del carácter simulado de las declaraciones de voluntad de los negocios jurídicos en el ámbito del Derecho civil privado.
- 10 Del artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA se deduce que esta disposición priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA cuando la autoridad tributaria declare que aquel ha realizado un negocio jurídico nulo en el sentido de los artículos 58 u 83 K.c.
- 11 Por el contrario, de las disposiciones de la Directiva del IVA no resulta, en absoluto, la posibilidad de perder el derecho a la deducción cuando la operación sea contraria a los requisitos del Derecho civil nacional. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducir forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. La posible nulidad de un negocio jurídico a la luz del Derecho civil no debería suponer su exclusión automática del derecho a deducir. Aboga por ello la autonomía del IVA respecto de las normas del Derecho civil y su neutralidad para los operadores que intervengan en el tráfico económico.
- 12 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que no es la nulidad jurídico-civil de la operación del sujeto pasivo la que puede dar lugar a que se prive al adquirente en esa operación del derecho a deducir el IVA, sino que se declare que el efecto pretendido por la operación era obtener una ventaja fiscal, cuyo reconocimiento sería contraria a los objetivos de la Directiva y que aquella constituía el objetivo fundamental para adoptar la solución contractual, lo que pondría de relieve un abuso de derecho.
- 13 Para declarar la existencia de una práctica abusiva se exige, en primer lugar, que, pese a cumplir formalmente los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esa Directiva, las operaciones de que se trate tengan como

resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

- 14 En segundo lugar, también debe resultar de un conjunto de elementos objetivos que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. Para comprobar si la finalidad esencial de las operaciones controvertidas era la obtención de una ventaja fiscal, deben determinarse el contenido y el significado reales de tales operaciones.
- 15 La prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 75).
- 16 En la sentencia de 21 de febrero de 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 58) se declaró que para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, «el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada».
- 17 En la Ley del IVA rigen desde el 1 de julio de 2016 normas relativas al concepto de abuso de Derecho.
- 18 El artículo 5, apartado 4, de la Ley del IVA dispone que, en caso de abuso de Derecho, las actuaciones mencionadas en el apartado 1 solo surtirán los efectos tributarios que se producirían en caso de que la situación se reprodujera en ausencia de las actuaciones que constituyen un abuso de Derecho.
- 19 En cambio, el artículo 5, apartado 5, de la Ley del IVA dispone que se entiende por abuso de Derecho la realización de las actuaciones mencionadas en el apartado 1, en el marco de una operación que, a pesar de cumplir los requisitos formales establecidos en las disposiciones legales, tenía como finalidad principal obtener ventajas fiscales cuya concesión sería contraria al objetivo pretendido por esas disposiciones.
- 20 Dichas disposiciones corresponden, en principio, al concepto de abuso de Derecho tributario formulado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 21 Sin embargo, es claro que el concepto de abuso de derecho, definido en el artículo 5, apartado 5, de la Ley del IVA no ha supuesto una modificación de las disposiciones nacionales que regulan los supuestos de denegación al sujeto pasivo del derecho a deducir. Ninguna de las normas establecidas por el artículo 88 de la Ley del IVA se refiere a la regulación del artículo 5, apartado 5, de la Ley del IVA y a los efectos en el ámbito del IVA de actuaciones realizadas en abuso del Derecho tributario. En la práctica tributaria nacional se ha declarado que los efectos resultantes del abuso del Derecho tributario han de deducirse del artículo

88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA. A este respecto debe no obstante tenerse en cuenta que —como ha subrayado reiteradamente el Tribunal de Justicia el derecho a deducir previsto en el artículo 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias: de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, C- 110/98 a C- 147/98, EU:C:2000:145, apartado 43; de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 47).

- 22 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la 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 (véanse, entre otros, las sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 78 y de 6 de julio de 2006, *Axel Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 48).
- 23 De ello se desprende que, 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 dicho servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el antedicho bien o el antedicho servicio (véase la sentencia de 14 de septiembre de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C- 132/16, EU:C:2017:683, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 24 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que solo se permiten excepciones al derecho a deducción del IVA en los casos expresamente previstos por las disposiciones de las directivas que regulan ese impuesto (véanse, entre otras, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance y Sanofi*, C- 177/99 y C- 181/99, EU:C:2000:470, apartado 34) y estas se han de interpretar estrictamente (sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Magoora*, C- 414/07, EU:C:2008:766, apartado 28).
- 25 Además, el Tribunal de Justicia señala que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (véanse, entre otras, las sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 71; de 7 de diciembre de 2010, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 36). En esta cuestión, el Tribunal de Justicia declaró que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (véase, en especial, la sentencia de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 32).
- 26 Por consiguiente, 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 (véase,

entre otras, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 32).

- 27 Con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 28 Sin embargo, los Estados miembros están obligados a ejercer sus competencias respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, entre ellos los principios de neutralidad y de proporcionalidad (véase la sentencia de 26 de abril de 2017, Spliethoff's Bevrachtingskantoor/Comisión, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59 y jurisprudencia citada).
- 29 En este contexto parece que privar a un sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA exigiría la adopción en el ordenamiento jurídico nacional —tomando en consideración los artículos 167, 168, 178 y los principios de neutralidad y de proporcionalidad— de una norma inequívoca que disponga que las facturas y los documentos aduaneros no sirven de base para reducir el importe devengado y para devolver la diferencia del impuesto cuando las facturas emitidas, las facturas rectificativas o los documentos aduaneros formalicen actuaciones que guarden relación con un delito o un abuso del Derecho tributario en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Ley del IVA.
- 30 Una norma como el artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA, que, a este respecto, se remite a las «actuaciones a las que resulten aplicables los artículos 58 y 83 del Código Civil», no puede considerarse idéntica a una norma que se refiere al concepto de abuso del Derecho tributario, incluso en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Ley del IVA.
- 31 En efecto, como ya se ha alegado, los artículos 58 y 83 K.c. recogen supuestos de nulidad de las actuaciones en el aspecto jurídico-civil y no desde el punto de vista del abuso del Derecho tributario. La cuestión de la nulidad de las actuaciones en las relaciones de Derecho civil debido a su carácter simulado es irrelevante a los efectos del IVA cuando dichas actuaciones puedan tener otra motivación que no sea únicamente la obtención de ventajas fiscales.
- 32 Los efectos de esta regulación son manifiestos en el litigio examinado, en el que la autoridad tributaria se ha centrado en demostrar la nulidad del negocio jurídico-civil por su carácter simulado, haciendo una referencia lacónica a la cuestión del abuso del Derecho tributario.
- 33 Si el principio consiste en que un sujeto pasivo del IVA tiene derecho a deducir el impuesto soportado recogido en las facturas que formalicen la adquisición de

bienes o servicios y dicho derecho no es una especie de bonificación o exención, sino una característica estructural básica del IVA, que garantiza la neutralidad de ese impuesto para los sujetos pasivos del IVA, entonces cualquier restricción a ese derecho —incluidas las resultantes de la aplicación del artículo 273 de la Directiva del IVA— debe establecerse de forma inequívoca para los sujetos pasivos e interpretarse estrictamente con arreglo a esas normas y no en un sentido que no resulte del tenor de las disposiciones adoptadas. En efecto, únicamente en esta situación podrá el sujeto pasivo tener certeza, al ejercer su actividad económica, sobre el alcance de la legalidad de su actividad cuya observancia no le expondrá al riesgo de efectos tributarios negativos (seguridad jurídica). La norma controvertida de la Ley del IVA hace incierta la situación del sujeto pasivo cuando dé lugar a que la autoridad tributaria, movida por criterios de nulidad resultantes del Derecho civil, pretenda privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción concluyendo que tal nulidad produce efectos en el ámbito del Derecho tributario, como pone de manifiesto la práctica tributaria nacional a este respecto.

- 34 Es obvio que, al aplicar el Derecho nacional, el órgano jurisdiccional nacional está obligado a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del tenor y del objetivo de la Directiva, para lograr el objetivo de dicha Directiva. Sin embargo, parece que corregir este estado de cosas mediante la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales nacionales, que requiere interpretar una disposición como el artículo 88, apartado 3a, punto 4, letra c), de la Ley del IVA, a través del concepto de abuso del Derecho tributario, vulnera el principio de seguridad jurídica entendido como un sistema de reglas claras y públicas que permitan a los destinatarios prever su situación jurídica y los efectos jurídicos de las actuaciones por ellos emprendidas, puesto que en el ámbito de un elemento estructural del IVA como es el derecho a deducir, que supone la aplicación del principio de neutralidad, se exige limitar ese derecho sobre la base de un criterio que no dimanara de la norma jurídica de que se trata. Ello supondría invocar la eficacia directa de la Directiva frente a las personas físicas y jurídicas (los sujetos pasivos) —mediante la aplicación de una interpretación conforme con los objetivos de la Directiva— cuando el criterio correcto, conforme a la Directiva del IVA, para limitar de forma significativa los derechos del sujeto pasivo no ha sido recogido en absoluto en el tenor de la disposición interpretada.
- 35 Por tanto, parece que una interpretación de la disposición analizada que sea conforme con los objetivos de la Directiva excede de los posibles límites interpretativos dentro de los cuales puede pronunciarse el órgano jurisdiccional nacional sin vulnerar las garantías de la seguridad jurídica del sujeto pasivo.