

Asunto C-227/21

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:

9 de abril de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania)

Fecha de la resolución de remisión:

31 de marzo de 2021

Parte demandante y recurrente:

HA.EN. UAB

Parte demandada y recurrida:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Objeto del procedimiento principal

Litigio tributario relativo a la negativa a reconocer el derecho de la demandante a deducir el IVA soportado cuando esta, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía o debería haber sabido que el proveedor, debido a su insolvencia, no ingresaría el IVA repercutido en las arcas del Estado.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y del principio de neutralidad fiscal.

Artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Cuestión prejudicial

¿Debe interpretarse la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que prohíbe o no una práctica de las autoridades nacionales en virtud de la cual se deniega el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando este, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía (o debería haber sabido) que el proveedor, debido a su insolvencia, no ingresaría (o no podría ingresar) el IVA repercutido en las arcas del Estado?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

El artículo 58, apartado 1, punto 1, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley del impuesto sobre el valor añadido de la República de Lituania) (en su versión resultante de la Ley n.º IX-751, de 5 de marzo de 2020) dispone lo siguiente:

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

El artículo 719, apartado 1, del Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (Código de Enjuiciamiento Civil de la República de Lituania) (en su versión modificada por la Ley n.º XII-889, de 15 de mayo de 2014) tiene el siguiente tenor:

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

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Mediante un contrato de crédito de 21 de septiembre de 2007, «Medicinos bankas» UAB (en lo sucesivo, «banco») concedió un préstamo a «Sostinės būstai» UAB (en lo sucesivo, «prestatario») para realizar actividades de promoción inmobiliaria y, con el fin de garantizar el debido cumplimiento del contrato, el

prestatario constituyó una hipoteca contractual sobre un terreno situado en la ciudad de Vilna, así como un edificio en construcción situado en él.

- 2 Mediante un acuerdo de cesión de créditos de 27 de noviembre de 2015, la demandante adquirió del banco, a título oneroso, todos los créditos financieros derivados del contrato de crédito celebrado entre este último y el prestatario, así como todos los derechos constituidos en garantía del cumplimiento de las obligaciones, incluida la hipoteca contractual mencionada. Al celebrar dicho acuerdo, la demandante confirmó, en particular, que estaba al tanto de la situación económica, financiera y jurídica del prestatario y sabía que este era insolvente y estaba incurso en un procedimiento de reestructuración.
- 3 Por orden de un agente judicial de 23 de mayo de 2016, se anunció la venta en subasta pública de una parte de los bienes inmuebles del prestatario, pero ningún comprador mostró interés por dichos inmuebles.
- 4 A raíz de quedar desierta la subasta, se ofreció a la demandante la posibilidad de adquirir esos bienes del prestatario (en lo sucesivo, «bienes inmuebles»), satisfaciendo con ellos una parte de los créditos de este último. La demandante ejerció su derecho y adquirió dichos bienes.
- 5 A tal efecto, el 21 de julio de 2016 se otorgó al solicitante de la ejecución un título de transmisión de propiedad, mediante el cual el agente judicial adjudicó a la demandante los bienes inmuebles por un valor de 5 468 000 euros.
- 6 El 5 de agosto de 2016, el prestatario emitió una factura de IVA en la que indicaba que los bienes inmuebles se habían transmitido por importe de 4 519 008,26 euros y un IVA de 948 991,74 euros. La demandante anotó la factura con IVA en su contabilidad, dedujo el IVA soportado y declaró el IVA en su declaración del IVA correspondiente al mes de noviembre de 2016.
- 7 El prestatario anotó la factura con IVA en su contabilidad, declaró el IVA repercutido indicado en la factura en su declaración del IVA correspondiente al mes de agosto de 2016, pero no ingresó dicho IVA repercutido en las arcas del Estado. El 1 de octubre de 2016, el prestatario adquirió la condición de sociedad incursa en un procedimiento de insolvencia.
- 8 El 20 de diciembre de 2016, la demandante solicitó ante la Valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección Tributaria del Estado; en lo sucesivo, «Inspección» o «autoridad tributaria») la devolución del importe de IVA pagado que excedía el IVA soportado declarado deducible. Tras someter a la demandante a un procedimiento de inspección tributaria, la Inspección consideró que esta —en la medida en que ejerció sus derechos para la adquisición de los bienes inmuebles y sabía o debería haber sabido que el prestatario no pagaría el IVA por dicha operación— actuó de manera deshonesto y en abuso de derecho, y, por lo tanto, no tenía derecho a deducir el IVA. Por esta razón, mediante resolución de 12 de julio de 2017, se denegó a la demandante el derecho a deducir el IVA de

948 980 euros, se le exigió el pago de intereses de demora por importe de 38 148,46 euros y se le impuso una sanción de 284 694 euros.

- 9 La demandante presentó una reclamación contra esta decisión de la Inspección ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal»), que anuló, mediante decisión de 22 de enero de 2018, los elementos de la decisión de la Inspección relativos a los intereses de demora exigidos y la multa que se le impuso, tras, no obstante, declarar que la demandante había actuado en abuso de derecho y confirmar la decisión de la autoridad tributaria de no reconocer a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA.
- 10 La demandante interpuso recurso contra esta última parte de la decisión de la Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna), que lo desestimó por infundado mediante sentencia de 14 de noviembre de 2018.
- 11 Estimando parcialmente el recurso de la demandante, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante auto de 13 de mayo de 2020, anuló la citada sentencia del tribunal de primera instancia y devolvió el asunto a dicho tribunal para que lo examinara de nuevo, señalando, en particular, que procedía que este apreciara si en el presente asunto concurrían los requisitos y los indicios que caracterizan el abuso de derecho.
- 12 El Vilniaus apygardos administracinis teismas, tras revisar el litigio en materia fiscal, declaró, mediante sentencia de 3 de septiembre de 2020, que la demandante había actuado en abuso de derecho, de modo que la Inspección podía legítimamente negarse a reconocer su derecho a deducir el IVA soportado. La demandante recurrió de nuevo esta resolución ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Observaciones preliminares

- 13 En el presente asunto, la autoridad tributaria, en primer lugar, denegó el derecho de la demandante a deducirse el IVA tras haber decidido que esta, al adquirir los bienes inmuebles y solicitar la deducción del IVA soportado, había actuado en abuso de derecho puesto que sabía o debería haber sabido que el prestatario no ingresaría el IVA repercutido en las arcas del Estado, es decir, que sabía o debería haber sabido que participaba en un impago de impuestos, pero, a pesar de ello, efectuó tal operación.

- 14 Por estas razones, la autoridad tributaria también tildó a la demandante de «deshonesta», al considerar que había participado en una operación que implicaba una evasión o un fraude fiscal.
- 15 Los hechos del asunto justifican concluir que la demandante sabía o debería haber sabido que, tras adquirir los bienes inmuebles, el prestatario no podría cumplir la obligación de ingresar el IVA en las arcas del Estado, porque:
- 1) al celebrar los mencionados acuerdos con el banco, la demandante tuvo conocimiento de la situación financiera del prestatario y fue informada del procedimiento de reestructuración iniciado y de la previa intención del banco de iniciar un procedimiento de insolvencia debido a la insolvencia del prestatario;
 - 2) en el momento de la liquidación de los bienes inmuebles, la contraprestación de dichos bienes consistió en una compensación de crédito y el prestatario no recibió, en realidad, ningún pago monetario;
 - 3) en el momento de la adquisición de los bienes inmuebles, uno de los accionistas de la demandante era acreedor independiente del prestatario y presidente de la junta de acreedores del prestatario en reestructuración y no cabe duda de que sabía que el prestatario no tenía otros activos y que, una vez que la demandante se hiciera con su único activo, ya no sería posible ingresar el IVA en las arcas del Estado o satisfacer los créditos de otros acreedores.
- 16 Asimismo, debe precisarse que el prestatario realizó la entrega de los bienes inmuebles a sabiendas de que no ingresaría el IVA en las arcas del Estado debido a su insolvencia.

Sobre el derecho a deducir el IVA soportado cuando el proveedor no ha ingresado el IVA repercutido en las arcas del Estado

- 17 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos o los servicios recibidos se considera un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véase la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 30 y jurisprudencia citada). El Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que dicho derecho forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 37, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 18 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 las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [véanse las sentencias de 3 de julio de 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 18 de marzo de 2021, *A.* (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 33 y jurisprudencia citada]. Por lo tanto, si de la apreciación de las operaciones resulta que las entregas de bienes controvertidas se realizaron efectivamente y que dichos bienes fueron utilizados posteriormente por la persona que solicita la deducción para las necesidades de sus operaciones gravadas, en principio no se podrá denegar el derecho a la deducción (sentencia de 6 de diciembre de 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 33).

- 19 En opinión de la Sala, habida cuenta de las alegaciones de las partes en el procedimiento y de los datos objetivos disponibles en el presente asunto, en el caso de autos concurren los mencionados requisitos del derecho a deducir el IVA.
- 20 Sin embargo, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véase la sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 21 Se señala que se denegó a la demandante el derecho a deducir el IVA, en esencia, a raíz de la constatación tanto del abuso de derecho como de su falta de honestidad.
- 22 Por lo que respecta al abuso de derecho, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en el ámbito del IVA, la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (véase la sentencia de 10 de julio de 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 35 y jurisprudencia citada). El principio de prohibición de las prácticas abusivas se opone a los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase, a este respecto, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada).

- 23 En el presente asunto, en primer lugar, no hay certeza de que el objetivo de ejercer el derecho a deducir el IVA soportado sea incompatible con los objetivos de las disposiciones de la Directiva IVA que establecen dicho derecho, ya que el IVA que se pretende deducir no se ingresó en las arcas del Estado debido a la insolvencia del proveedor, aun cuando el sujeto pasivo supiera o debiera haber sabido que eso iba a ocurrir.
- 24 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que la circunstancia de que el IVA debido en relación con operaciones anteriores referidas a los bienes en cuestión haya sido o no ingresado en las arcas del Estado *carece de incidencia en el derecho a deducir el IVA* (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövällalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 62; y sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartado 54; y de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 28, y de 9 de noviembre de 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, apartado 44). Así lo ha confirmado también el Tribunal de Justicia al interpretar los términos «devengado o pagado» utilizados en el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA (véanse, a este respecto, las sentencias de 29 de marzo de 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 25, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 45).
- 25 Por otra parte, de la apreciación que el Tribunal de Justicia expuso en la sentencia de 29 de marzo de 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), puede inferirse que las actuaciones de un sujeto pasivo que dan lugar al impago del IVA a la importación no desvirtúan el derecho de este último a deducir ese IVA a la importación en una fecha posterior, aun cuando finalmente no se ingresara en las arcas del Estado por estar dicho sujeto incurso en un procedimiento de insolvencia. En otras palabras, cabe considerar que mediante esta decisión prejudicial se reconoció, en esencia, el derecho a deducir el IVA a la importación incluso cuando se pretende ejercer dicho derecho a sabiendas de que ese IVA no se va a ingresar.
- 26 En segundo lugar, en el presente asunto, la demandante, aun sabiendo o debiendo saber que el prestatario no iba a poder ingresar el IVA repercutido en las arcas del Estado, eligió un método de liquidación del crédito que le permitió originar un derecho a deducir el IVA soportado, es decir, que le supuso la correspondiente ventaja fiscal. No obstante, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 (véase la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 42) y no están obligados a optar por la operación que maximice el pago del IVA (véase la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 27).

- 27 En tercer lugar, procede considerar que, en el presente asunto, *el mero hecho* de que la demandante adquiriera del deudor, en el marco de la liquidación de una parte de su crédito, la propiedad de unos bienes inmuebles de elevado valor con arreglo al procedimiento establecido por la ley no permite concluir que esa operación tuviera como objetivo exclusivo o principal obtener una ventaja fiscal.
- 28 Por lo que respecta a la falta de honestidad de la demandante como requisito previo para denegar su derecho a deducir el IVA, conviene recordar que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA debe denegarse, en particular, cuando dicho sujeto sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 46, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 35).
- 29 No obstante, cabe preguntarse si el fraude del IVA (o evasión fiscal) a que se refiere la jurisprudencia del Tribunal de Justicia puede constatarse cuando: 1) los bienes inmuebles se entregan en el marco de un procedimiento en el que un agente judicial ejecuta un embargo sobre los activos del proveedor, 2) el proveedor declara el IVA repercutido, pero 3) el proveedor no ingresa el IVA repercutido debido a su insolvencia (es decir, el proveedor no dispone objetivamente de fondos para cumplir su obligación con el Estado).
- 30 Por otra parte, para determinar qué debe calificarse de «fraude del IVA» en el presente asunto, procede señalar que las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA no ponen de manifiesto el contenido del concepto de que se trata. El Tribunal de Justicia tampoco ha identificado expresamente los elementos del contenido de este concepto.
- 31 Habida cuenta de los objetivos de la Directiva IVA relativos al establecimiento de un sistema común del IVA, procede considerar que el concepto de «fraude del IVA» utilizado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es un concepto del Derecho de la Unión; así pues, una interpretación diferente de este concepto en Derecho nacional como un requisito previo para denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA puede ser contraria a los objetivos de dicha Directiva. Por consiguiente, resulta oportuno precisar cómo debe apreciarse la situación en la que se produce una entrega de bienes gravada y se expide una factura con IVA, cuando el proveedor no tiene intención de ingresar el IVA repercutido en las arcas del Estado debido a su insolvencia y/o a la inminencia de un procedimiento de insolvencia.
- 32 Conviene señalar que, en la práctica de la autoridad tributaria lituana y en la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales nacionales, se ha denegado repetidamente el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando este sabía o debería haber sabido que el proveedor no ingresaría el IVA repercutido en las arcas del Estado debido a dificultades financieras o a una inminente insolvencia, y/o utilizaría los fondos recibidos por los bienes entregados

principalmente para cubrir sus gastos de funcionamiento y/o para saldar sus deudas con otros acreedores.

- 33 La respuesta a la cuestión prejudicial reviste una importancia crucial para el presente asunto, ya que facilitará una decisión inequívoca y clara sobre el derecho de la demandante a deducir el IVA en el caso de autos, al tiempo que garantiza, en particular, la primacía del Derecho de la Unión.

DOCUMENTO DE TRABAJO