

EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD DEL IVA SE OPONE A LAS PRESUNCIONES GENERALES DE ABUSO BASADAS EN UMBRALES CUANTITATIVOS QUE LIMITAN LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA: STJUE DE 7 DE MARZO DE 2024, ASUNTO C-341/22

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

Una norma nacional anti-abuso que limita a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por no haber superado un determinado umbral de ingresos durante un periodo determinado, es contraria a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad. En estos casos, la norma nacional va más allá de lo necesario para combatir el abuso, por cuanto que se trata de una presunción general basada en suposiciones y no en indicios reales que acrediten la existencia de un montaje puramente artificial.

Palabras clave

IVA, deducibilidad, principio de neutralidad, principio de proporcionalidad, norma anti-abuso, presunción, entidad inactiva, Derecho de la Unión Europea.

Abstract

A domestic anti-abuse rule which limits a taxable person's right to deduct input VAT on the ground that he has not exceeded a certain threshold of income during a given period is contrary to the principles of VAT neutrality and proportionality. In such cases, the domestic rule goes beyond what is necessary to combat abuse, inasmuch as it is a general presumption based on assumptions and not on actual evidence of the existence of a purely artificial arrangement.

Keywords

VAT, deductibility, principle of neutrality, principle of proportionality, anti-abuse rule, presumption, non-operating company, European Union law.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-341/22 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), en relación con la interpretación de los artículos 9.1 y 167 de la Directiva del IVA, así como de los principios de neutralidad del IVA, de proporcionalidad, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha fallado que:

- 1) El artículo 9.1 de la Directiva del 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.
- 2) El artículo 167 de la Directiva del 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 que 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.

2. Supuesto de hecho

El artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 establece un mecanismo disuasorio basado en la presunción de que una sociedad es «inoperante» cuando el rendimiento obtenido es inferior a un umbral de ingresos fijado por dicha disposición y que representa el rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que la sociedad dispone. Las sociedades inoperantes no pueden obtener la devolución de un crédito del IVA, y cuando durante tres períodos impositivos consecutivos una sociedad sea inoperante el referido crédito ya no puede trasladarse a períodos posteriores, perdiendo por tanto el derecho a deducir el IVA. No obstante, una sociedad puede desvirtuar esta presunción demostrando que ese umbral de ingresos no pudo alcanzarse en un período determinado debido a situaciones objetivas.

En 2010 la Administración tributaria italiana notificó a la sociedad recurrente una liquidación en la que la calificaba como sociedad «inoperante» en relación con el período impositivo 2008, debido a que esta última había declarado un importe de operaciones inferior al umbral establecido por el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994. De dicha liquidación se desprendía asimismo que la recurrente no había alcanzado tal umbral durante tres períodos impositivos

consecutivos (2006, 2007 y 2008). En consecuencia, la Administración tributaria denegó, con respecto al periodo impositivo 2009, la deducción del crédito del IVA generado en los periodos anteriores.

La entidad recurrió en primera instancia la citada liquidación y, posteriormente, interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Casación, que es quien plantea las cuestiones prejudiciales siguientes:

- 1) «¿Debe interpretarse el artículo 9.1 de la Directiva del 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 lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994] (...)?»
- 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 lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994] (...)?»

3. Fundamentos de derecho

Según dispone el artículo 9.1 de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Por ello, señala el Tribunal de Justicia, la condición de sujeto pasivo del IVA no está supeditada al cumplimiento de un requisito que impone a una persona la obtención de ingresos que superen un umbral previamente fijado. A este respecto, solo es relevante acreditar si dicha persona realiza efectivamente una actividad económica, lo cual parece cumplirse dado que el recurrente explota un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Concluye el Tribunal señalando que, por tanto, el artículo 9.1 de la Directiva no puede privar de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona que, durante un período impositivo determinado, obtiene ingresos por debajo de un determinado umbral fijado por la norma.

A continuación, el Tribunal analiza si el citado umbral fijado por la norma nacional es contrario al derecho a deducir del artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, así como a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

A este respecto, el Tribunal recuerda que el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. 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. Concretamente, del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para disfrutar del derecho a la deducción, además de ser sujeto pasivo, 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. En este sentido, cabe el derecho a deducir incluso el IVA soportado en los gastos generales cuando sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta.

Por ello, ninguna disposición de la Directiva sobre el IVA supedita el derecho a la deducción al requisito de que los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo durante un período determinado deban alcanzar un determinado umbral, salvo que resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva. El Tribunal recuerda que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del 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.

Dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental de neutralidad, 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.

En este sentido, el Tribunal de Justicia apela a su tradicional doctrina por la cual 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 del IVA. Y además las medidas tendentes a combatir tales montajes deben ser proporcionales y no ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos.

La aplicación de esta doctrina al asunto enjuiciado conduce al Tribunal a concluir que la presunción de abuso establecida en el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 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; de tal forma que 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.

El Tribunal de Justicia establece que 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. Concluye el Tribunal de Justicia señalando que 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.

4. Análisis y relevancia para España

En el presente asunto, el Tribunal de Justicia reitera su doctrina sobre el principio de prohibición de abuso del Derecho de la Unión en relación con las presunciones generales de abuso. Así, el Tribunal de Justicia niega la validez de las presunciones basadas en umbrales (cuantitativos) estandarizados que, por su propia naturaleza *estandarizante*, no acreditan por sí mismos ni en todo caso la existencia de un montaje puramente artificial. Y ello, aunque la norma anti-abuso permita al sujeto pasivo probar la existencia de motivos económicos válidos.

En este sentido, el Tribunal una vez más vuelve a atribuir a la Administración tributaria la carga de probar la existencia de abuso sobre la base de indicios reales y no de meras suposiciones generales basadas en parámetros cuantitativos.

Esta sentencia nos invita, una vez más, a analizar la legalidad de la normativa española de IVA, así como la legalidad de la aplicación de las normas generales anti-abuso por la Administración tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia.

En relación con lo primero, conviene revisar toda norma nacional del IVA que contenga presunciones generales (como la presunción de afectación parcial de los vehículos turismos) y preguntarnos si su naturaleza es anti-abuso o no.

En relación con lo segundo, es importante analizar con sumo cuidado la aplicación que de la norma general anti-abuso hace la Comisión Consultiva en sus informes de conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹.

1 Véase al respecto, Gloria Marín en <https://fiscalblog.es/?p=10287>.