

# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

---

## Comentario a la Sentencia del TJUE de 10 de Julio de 2019 (Sala Octava)

**Jose Manuel Calderón**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Miembro de la AEDAF

**Asunto:** C-273/18

**Partes:** *SIA Kursu zeme*,

**Síntesis:** IVA-Cadena de operaciones sucesivas–derecho de deducción–principio de neutralidad–excepción basada en casos de fraude o evasión fiscal–artículo 108 Directiva 2006/112/CE

### 1. Comentario

---

Esta sentencia del TJUE resuelve la controversia planteada al hilo de una regularización tributaria realizada por la administración tributaria de Letonia en relación con la deducción del IVA practicada por una entidad residente en relación con la adquisición de mercancías en el marco de una compraventa doméstica, debido a que tales mercancías habían sido objeto de una cadena de operaciones sucesivas entre varias sociedades, circunstancia que hizo dudar de la realidad de tales operaciones a la administración tributaria.

### 2. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

---

El caso que motivó el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE, se suscita en el marco de un litigio entre la administración tributaria de Letonia y una empresa residente (Kursu zeme) en tal Estado miembro que había realizado una adquisición de mercancías, de suerte que con carácter previo a tal adquisición por la sociedad letona (Kursu zeme), se habían producido compraventas entre

sociedades residentes de Lituania, y una reventa a una entidad letona que finalmente concluyó una compra-venta con el contribuyente (Kursu zeme) que transportó por su cuenta y riesgo tales mercancías desde Lituania a su fábrica en Letonia.

La administración tributaria letona, al no haber podido hallar ninguna explicación lógica de esta cadena de operaciones consideró, por un lado, que, en realidad, las sociedades intermediarias no habían realizado ninguna actividad en la ejecución de la adquisición de los bienes de que se trata y, por otro lado, que el contribuyente no podía ignorar la naturaleza artificial de dicha cadena. Como consecuencia de todo ello, la referida administración realizó una suerte de «*disregard*» o «*look-through*» de las operaciones intermedias y consideró que el contribuyente había adquirido las mercancías directamente del «primer vendedor» (sociedad lituana) y calificó la operación como «adquisición intracomunitaria», girando las correspondientes liquidaciones complementarias de IVA (aumento de IVA soportado y disminución del IVA deducible).

En el contexto del litigio entre el contribuyente (Kursu zeme) y la administración tributaria letona, el tribunal nacional que conocía del caso planteó cuestión prejudicial ante el TJUE. La cuestión prejudicial planteada ante el TJUE se refiere fundamentalmente a la interpretación del art.168.a) de la Directiva 2006/112/CE, del IVA en relación con el derecho de deducción del IVA soportado. En particular, si tal precepto debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que la adquisición de bienes tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en esa cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, o si se exige demostrar asimismo cuál es la ventaja fiscal indebida de que disfrutaron ese sujeto pasivo o esas otras personas.

### 3. **Fundamentación jurídica de la sentencia del TJUE**

El TJUE respondió a la cuestión prejudicial planteada en los siguientes términos:

- El derecho a la deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse;
- Sin embargo, el derecho de la deducción, establecido por el Derecho de la UE en materia de IVA, no puede ser objeto de utilización abusiva por parte de los contribuyentes.
- La administración podría, por tanto, excluir el derecho a la deducción cuando acredite mediante datos objetivos que tal derecho se invoca de forma abusiva, de suerte que la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones: a) las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposición del Derecho UE objeto de aplicación, y b) que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.
- El TJUE consideró que el hecho de que un bien no haya sido recibido del emisor de la factura no se deriva necesariamente de una ocultación fraudulenta y no constituye necesariamente una práctica abusiva, sino que puede tener otros motivos, como, en particular la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, son transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existen dos entregas sucesivas en el sentido del art.14.1 de la Directiva del IVA, pero un único transporte efectivo. Además, el Tribunal puntualizó que no es necesario que el primer adquirente se haya convertido en propietario de los bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien.

- 
- El TJUE destacó que la administración tributaria letona no acreditó cuál era la ventaja fiscal indebida de la que se habría podido beneficiar el contribuyente, ni tampoco identificó las eventuales ventajas indebidas obtenidas de las demás sociedades implicadas en la cadena de operaciones sucesivas de venta de bienes, con el fin de comprobar si el objetivo real de tales operaciones consistía únicamente en obtener una ventaja fiscal indebida.
  - El Tribunal de Justicia puso de relieve que la existencia de una cadena de operaciones en sí misma no puede ser calificada de indicio de práctica abusiva.
  - Así las cosas, el TJUE consideró que la administración no aportó prueba alguna de la existencia de una práctica abusiva y, por tanto, no podía denegar el derecho de deducción del IVA al contribuyente.

Este pronunciamiento del TJUE resulta muy relevante tanto a efectos de la aplicación de la normativa del IVA como a la hora de determinar el alcance del concepto de práctica fiscal abusiva que permite a las autoridades nacionales excluir la aplicación de derechos o ventajas fiscales derivadas del Derecho de la UE (Directivas IVA, Directivas Matriz-Filial, Fusiones, Intereses-Cánones, etc).

El Tribunal de Justicia termina fijando un umbral de carga de la prueba que debe cumplir la administración tributaria cuando invoca la concurrencia de una práctica fiscal abusiva por parte de un contribuyente, de manera que debe aportar pruebas que identifiquen las ventajas fiscales que se invocan indebidamente y que evidencien que las operaciones realizadas resultaban artificiosas en la medida en que su objetivo real consistiera en la obtención (indebida) de tal ventaja fiscal. Tal jurisprudencia podría invocarse igualmente cuando se trate de cadenas de sociedades y entidades intermedias.

#### **4. Fallo de la sentencia:**

---

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declaró que:

*«El 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en dicha cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, no es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, ya que la autoridad tributaria competente está obligada a demostrar la existencia de una ventaja fiscal indebida de la que se disfrutaron el sujeto pasivo o esas otras personas».*