



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**Teoría del conocimiento
en el IVA: guía para su
prevención y defensa**

Fecha de edición: 30 de octubre de 2019

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.)
Socio Director de Práctica Tributaria en Ideo Legal

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-65-2
Depósito legal: M-36687-2019
Impreso en España por Printing'94
C/ Orense, 4 (2^a planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Introducción	100
Capítulo 1. Teoría del conocimiento en el IVA: formulación por la jurisprudencia comunitaria	200
1. Prohibición general del abuso de derecho en el IVA....	210
2. Teoría del conocimiento en la jurisprudencia comunitaria	320
3. Elementos esenciales de la teoría del conocimiento derivados de la jurisprudencia comunitaria.....	750
4. Reforma del régimen de las operaciones intracomunitarias que entrará en vigor el 1-1-2020. Correcciones a la jurisprudencia del TJUE.....	810
Capítulo 2. Recepción de la teoría del conocimiento en España: jurisprudencia y doctrina administrativa	900
1. Supuestos de fraude del cliente.....	910
2. Supuestos de fraude del proveedor.....	1050
3. Transposición al Derecho español de la reforma de las operaciones intracomunitarias.....	1135
Capítulo 3. Defensa y prevención ante la aplicación de la teoría del conocimiento en el caso español	1500
1. Valoración de las pruebas e indicios utilizados para la aplicación de la teoría del conocimiento.....	1510
2. Vía procedimental para la declaración de un abuso de derecho en IVA y la aplicación de la teoría del conocimiento en España.....	1550
3. Prevención de la aplicación de la teoría del conocimiento	1620
	<u>Página</u>
Bibliografía	137
Tabla Alfabética	139

Abreviaturas

AN	Audiencia Nacional
aptdo.	apartado
art.	artículo/s
As.	Asunto
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
Const	Constitución Española
Dir	Directiva
Dir IVA	Dir 2006/112/CE
DGT	Dirección General de Tributos
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
Rec.	recurso
Rgto	Reglamento
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
TEAC	Tribunal Económico – Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

Introducción

No es ningún secreto que el fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en especial, el denominado **fraude carrusel**, constituye una de las principales preocupaciones de las autoridades tributarias comunitarias y nacionales. Hasta tal punto es así, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (**TJUE**), tradicional garante del principio de neutralidad del impuesto, ha admitido que, en determinadas circunstancias, se pueda negar el derecho a la deducción del IVA soportado. **100**

En concreto, existiendo un fraude de IVA, es posible impedir el derecho a la deducción de un adquirente posterior si sabía, o debía haber sabido, la existencia de tal fraude en los eslabones previos de la cadena de producción y distribución de un bien o servicio. Es la denominada «teoría del conocimiento», que, como veremos, viene a desplazar parte de la **responsabilidad en el control** del fraude sobre los operadores legales.

Son tres las situaciones en las que, habiéndose dejado de ingresar el IVA en las fases previas, puede negarse el **derecho a la deducción** a un operador posterior.

En primer lugar, si él mismo forma parte de la **trama de fraude**, en cuyo caso es evidente que era conocedor de la misma.

En segundo lugar, si, aun no participando en el fraude, es sabedor del mismo, actuando **dolosamente**, con la finalidad de obtener alguna **ventaja**, como puede ser un mejor precio de los bienes y servicios adquiridos.

Finalmente, si el adquirente, a pesar de no participar en el fraude ni ser conocedor del mismo, actúa de forma **negligente**, de manera que, en caso de haber desplegado la diligencia debida, habría sabido de su existencia.

El problema se centra, entonces, en determinar cuál es la **diligencia** que debe exigirse a un empresario en sus relaciones con **proveedores**, a efectos de concluir, en caso de inobservancia, que «debía haber sabido».

Como puede fácilmente suponerse, no se trata de una cuestión menor, ya que una exigencia desproporcionada puede llevarnos a una situación próxima a la de una **responsabilidad objetiva**, introduciendo un riesgo desorbitado para el desarrollo de actividades económicas.

Pero es que, además, la teoría de conocimiento, ha adquirido, en su creación jurisprudencial, un ámbito más extenso del que acabamos de describir. Así, no sólo puede afectar al derecho a la deducción, excluyéndolo, sino que, en general, el TJUE ha llegado a aplicarla para excluir cualquier ventaja derivada de la normativa comunitaria reguladora del impuesto.

100 A título de ejemplo y de forma señalada, permite también «retirar» la (sigue) **exención** que se aplica en las **entregas intracomunitarias** de bienes, lo que conduce a liquidar el IVA no repercutido por el proveedor en esta clase de operaciones. De donde se deduce, entonces, que esa diligencia a la que nos referíamos no sólo debe desplegarse respecto de proveedores, sino también en relación con los **clientes**. Al menos, con los que tengan la condición de empresarios, que son los que, en mayor medida, pueden estar articulando una trama de fraude cuyo conocimiento potencial coloca al operador legal en situación de padecer una regularización administrativa.

El presente trabajo tiene por destinatarios primordiales aquellos empresarios o profesionales que pueden encontrarse en la tercera de las situaciones antes descritas; esto es, aquéllos que, como consecuencia de su tráfico empresarial ordinario y sin ser conocedores reales de la situación, pueden terminar adquiriendo productos y servicios procedentes de una **trama de defraudación** de IVA o vendiendo aquéllos a dicha trama. Se trata, por tanto, de ofrecer pautas para evitar dichos riesgos y, en caso de que concurren, brindarles argumentos para su **defensa** frente a la Administración tributaria.

De acuerdo con las ideas anteriores, en el primer capítulo analizaremos los pronunciamientos de la **jurisprudencia comunitaria** que han venido elaborando y aplicando a diferentes casos la teoría del conocimiento. Ello nos permitirá extraer conclusiones acerca de su verdadero significado, fijando, con alguna precisión, cuál es el deber de diligencia que se exige, con carácter general, a empresarios y profesionales en sus relaciones con sus proveedores.

En el capítulo siguiente examinaremos la recepción de dicha teoría en nuestro país, donde tendremos la ocasión de analizar pronunciamientos judiciales y administrativos que no se adaptan correctamente, a nuestro juicio, a los postulados de la doctrina comunitaria. En particular, podemos destacar desde este momento que nuestro **Tribunal Supremo** va más allá de lo que exige aquélla, imponiendo a los comerciantes un deber general de vigilancia sobre sus proveedores.

Con el bagaje anterior, ya estaremos en condiciones de abordar, en el capítulo tercero, cuáles son los **argumentos** que pueden esgrimir los empresarios en **defensa** de su derecho ante la aplicación de la teoría del conocimiento y, lo que es más importante, cuáles son las medidas a adoptar para su prevención. Estas consisten, básicamente, en la implantación de determinadas pautas de conducta, adoptadas en un marco más amplio de *compliance* tributario, que permita detectar posibles irregularidades de clientes y proveedores y, a la vez, poder acreditar el transporte físico de los bienes en el caso de las entregas intracomunitarias.

El contenido descrito va a ser abordado desde una **perspectiva** eminentemente **práctica**, acorde con la finalidad de la presente colección. Por ello,

el lector podrá encontrar abundante cita de jurisprudencia y doctrina administrativa, pero hemos prescindido de las citas doctrinales. Todo ello sin perjuicio de que el que se encuentre interesado en profundizar en algún aspecto concreto, puede encontrar en la bibliografía las referencias básicas para ello. **100**
(sigue)

Madrid, octubre de 2019

Capítulo 1. Teoría del conocimiento en el IVA: formulación por la jurisprudencia comunitaria

1.	Prohibición general del abuso de derecho en el IVA	210	200
a.	Tesis del TJUE en torno al abuso de derecho en el IVA	215	
b.	Elementos esenciales del principio general de prohibición de abuso de derecho en el IVA	300	
2.	Teoría del conocimiento en la jurisprudencia comunitaria	320	
a.	Formulación general de la teoría del conocimiento, como manifestación del principio de prohibición de abuso del Derecho ..	325	
b.	Aplicación en relación con las entregas intracomunitarias de bienes	375	
c.	Aplicación en relación con el derecho a la deducción en adquisiciones realizadas a operadores supuestamente fraudulentos ..	565	
d.	Aplicación a otros derechos derivados de la Directiva IVA	665	
e.	Una cuestión común: las garantías del procedimiento	700	
3.	Elementos esenciales de la teoría del conocimiento derivados de la jurisprudencia comunitaria	750	
4.	Reforma del régimen de las operaciones intracomunitarias que entrará en vigor el 1-1-2020. Correcciones a la jurisprudencia del TJUE	810	

I. Prohibición general del abuso de derecho en el IVA

Con carácter previo al examen concreto de la teoría del conocimiento, merece la pena ensanchar el punto de mira para analizar, con carácter general, la posición del TJUE en relación con el abuso de derecho y el fraude. Y ello porque aquella teoría no deja de ser una especificación de una doctrina general de prohibición o proscripción del abuso de derecho en el IVA. **210**

Teniendo en cuenta dicha circunstancia, lo que pretendemos es exponer la posición completa del TJUE ante conductas que, aunque formalmente cumplen los **requisitos** necesarios para acceder a una ventaja reconocida por la Dir 2006/112/CE (**Dir IVA**), van en contra de los **objetivos** perseguidos por dichas disposiciones.

La idea expuesta es la que sustenta la teoría del conocimiento. Así, estamos ante sujetos que reclaman un derecho reconocido por la Dir IVA y que, en principio, cumplen con los requisitos necesarios para ello. No obstante, su participación en el fraude cometido por terceros, ya sea como consecuencia de un comportamiento doloso o negligente, excluye tal ventaja, en la medida en que uno de los objetivos de la Dir IVA es impedir el fraude. Es esta constatación la que conduce al TJUE, como veremos, a denegar el derecho a la **deducción** —o a la **exención** en una entrega intracomunitaria o cualquier otro derecho— a estos sujetos.

a. Tesis del TJUE en torno al abuso de derecho en el IVA

- 215** El TJUE ha tenido ocasión de señalar, en repetidas ocasiones, que el objetivo de la lucha contra el fraude y las conductas abusivas resulta amparado por el ordenamiento comunitario y, en particular, en el ámbito del IVA. En la mayor parte de las ocasiones, las **conductas fraudulentas** se habían detectado, precisamente, en relación al derecho a la deducción. El primer pronunciamiento en este sentido es el formulado por la sentencia *Fini H* (TJUE 3-3-05, As. C-32/03), que no se enfrentaba directamente a un asunto en el que se sospechara la existencia de abuso o fraude. Se trataba, por el contrario, de una cuestión puramente técnica relacionada con el **concepto de actividad económica** a efectos de IVA. En concreto, se le preguntaba al TJUE si tiene la consideración de actividad económica la desarrollada por un empresario, una vez que ha cesado en su negocio, pero que no puede resolver el contrato de **arrendamiento del local** en que aquélla se ejercía, como consecuencia de una cláusula que establecía un plazo mínimo. En caso de respuesta afirmativa, serían deducibles las cuotas soportadas como consecuencia del alquiler y los suministros mínimos.
- 222** Enfrentado a esta cuestión, el TJUE responde en sentido positivo, ya que considera estos **gastos**, al igual que los preparatorios, como integrantes de la actividad y directamente relacionados con las operaciones sujetas realizadas y por las que repercutió el impuesto. Ahora bien, recuerda que ello es así siempre que no dé lugar a situaciones abusivas o fraudulentas, en la medida en que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta. Así sucedería, según el TJUE, si el empresario hubiese seguido utilizando el local, tras el cese, para **finés** exclusivamente **privados** (aptdo.31 y 32). Por ello, reconoce al Estado miembro la facultad de **comprobar** dicho extremo, de manera que si el derecho a la deducción se ejerció de manera abusiva o fraudulenta, podría exigirle retroactivamente las cuotas indebidamente deducidas (aptdo.32).
- PRECISIONES** Como podemos observar, el pronunciamiento anterior no tenía como objeto principal dilucidar la aplicación del impuesto, habiendo cuestionado la Administración el carácter abusivo de la conducta del sujeto pasivo. La discusión se centraba en el concepto de «actividad económica» a efectos del tributo, si bien el TJUE incluye, *motu proprio*, una **excepción** a su doctrina –los gastos de liquidación del negocio forman parte de la actividad empresarial–, para los casos de fraude o abuso.
- 225 Asunto Halifax y otros** (TJUE 21-2-06, As. C-255/02) El primer pronunciamiento que sí tiene por objeto la cuestión que nos interesa es, sin duda alguna, la sentencia que analizaba un supuesto donde un sujeto, que tenía muy limitado su derecho a la deducción –un 5% de prorata, al tratarse de una **entidad financiera**–, utiliza un entramado de **sociedades vinculadas**

para poder deducir las cuotas soportadas en la construcción de diversos «centros de llamadas» –*call centers*– para atender a sus clientes.

Ante la situación descrita, el TJUE establece, como p \acute{o} rtico de su razonamiento, las **premisas** sobre las que descansa la prohibici \acute{o} n del abuso de derecho en el IVA. En primer lugar, afirma la existencia de una **prohibici \acute{o} n general** de abuso del Derecho comunitario, que alcanza tambi \acute{e} n a la Sexta Directiva, norma en vigor en el caso examinado.

De forma muy general, recuerda que *«seg \acute{u} n reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta (v \acute{e} anse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C-367/96, Rec. p. I-2843, apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C-373/97, Rec. p. I-1705, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 32)»* (aptdo.68). En este sentido, afirma que *«la aplicaci \acute{o} n del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las pr \acute{a} cticas abusivas de los operadores econ \acute{o} micos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino **únicamente para beneficiarse** abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (v \acute{e} anse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de 3 de marzo de 1993, General Milk Products, C 8/92, Rec. p. 1779, apartado 21, y Emsland-Stärke, antes citada, apartado 51)»*(ap.69). En el caso concreto del IVA, el Tribunal afirma, sin ambages, que *«este principio de prohibici \acute{o} n de pr \acute{a} cticas abusivas se aplica igualmente en el \acute{a} mbito del IVA»* (aptdo.70).

En segundo lugar y en sentido contrario, el TJUE recuerda tambi \acute{e} n la necesidad de que la **normativa comunitaria** sea **precisa**, cualidad que tambi \acute{e} n debe predicarse de su aplicaci \acute{o} n para el justiciable. Y dicha exigencia es especialmente intensa cuando se trata de una normativa con consecuencias financieras (aptdo.72), como sucede en el caso del IVA, a \acute{n} adimos nosotros.

Finalmente y tambi \acute{e} n como contrapunto al principio general de proscripci \acute{o} n del abuso de Derecho, el Tribunal recuerda que cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del impuesto (aptdo.73).

Sentadas estas premisas, el Tribunal ya se encuentra en condiciones de establecer los dos **requisitos** necesarios para que se pueda apreciar la existencia de una **pr \acute{a} ctica abusiva** en el IVA.

1 $^{\circ}$ De un lado, es necesario comprobar que, *«a pesar de la aplicaci \acute{o} n formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevante de la Sexta Directiva y de la legislaci \acute{o} n nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como **resultado** la obtenci \acute{o} n de una ventaja fiscal cuya concesi \acute{o} n ser \acute{a} contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones»* (aptdo.74).

2 $^{\circ}$ De otro lado, *«tambi \acute{e} n debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consistan en obtener una **ventaja fiscal**»* (aptdo.75),

excluyéndose los casos en que aquéllas se justifican por razones distintas de las fiscales.

- 232** La tarea de apreciar el cumplimiento de los dos requisitos anteriores corresponde al **Juez nacional**. No obstante, el TJUE puede aportar precisiones dirigidas a orientar la calificación de aquél, lo que sucede en el caso que nos ocupa.

Así, en cuanto a la existencia de una ventaja fiscal contraria a la normativa reguladora del impuesto, afirma que «*permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la **totalidad del IVA soportado** cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen*» (apdo.80).

Por lo que se refiere a la **finalidad de la operación**, la cuestión es aún más sencilla para el TJUE, ya que el propio órgano remitente consideraba que la operación tenía como única finalidad, la de obtener una ventaja fiscal (apdo.82). No obstante, afirma que, con carácter general, puede tomarse en consideración el carácter puramente **artificial** de las operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores intervinientes en el plan de reducción de la carga fiscal (apdo.81).

- 235 Asunto Ministero dell'Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl** (TJUE 21-2-08, As. C-425/06) Esta sentencia traslada esta doctrina acerca del abuso de derecho a un supuesto donde la controversia se centraba en la determinación de la **base imponible**. Además, introduce alguna aclaración relevante a la tesis elaborada por la TJUE 21-2-06, ya citada (nº 225).

En concreto, el TJUE admite el abuso del derecho aun cuando no pueda afirmarse que la ventaja fiscal constituye el fin único y exclusivo de la operación. La tesis contraria, que parece desprenderse de algún pasaje de la Sentencia *Halifax*, resulta descartada expresamente.

Así, señala que cuando en el apartado 82 de dicha resolución se afirmaba que las operaciones tenían como única finalidad el obtener una ventaja fiscal, «*no elevó dicha circunstancia a la categoría de requisito para la existencia de una práctica abusiva, sino que simplemente subrayó que, en el litigio de que conocía el órgano jurisdiccional remitente, el umbral mínimo que permitía calificar una práctica de abusiva había sido incluso rebasado*». En consecuencia, la Directiva debe interpretarse «*en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la **finalidad esencial** de la operación u operaciones de que se trate*». Este requisito se configura, de este modo, como un test del beneficio principal.

Asunto Weald Leasing Ltd (TJUE 22-12-10, As. C-103/09) En fechas más recientes, el TJUE realiza nuevas aportaciones a la doctrina de las prácticas abusivas a efectos del IVA. Esta resolución recoge toda la doctrina expuesta y aporta algún matiz adicional, examinando un supuesto que, como la mayoría, se refiere al derecho a la deducción. En concreto, se trataba de la creación de una **estructura para maximizar la deducción** de las cuotas soportadas, difiriendo en el tiempo los efectos de la limitación de tal derecho por la realización de operaciones exentas. **240**

De forma esquemática el **supuesto de hecho** puede sintetizarse del siguiente modo:

a) El contribuyente en cuestión es una **compañía de seguros**, cuyo porcentaje de deducción era del 1%.

b) Dicha compañía creó una **filial**, *Weald Leasing Limited*, que compraba los activos y los cedía en leasing a un precio reducido a la empresa de seguros.

c) Dicha cesión no se realizaba directamente, sino **interponiendo una sociedad** –propiedad del asesor fiscal del grupo y su cónyuge–, al objeto de evitar un posible ajuste por operaciones vinculadas. Así, el Reino Unido estaba autorizado para realizar tal tipo de ajustes antes de la entrada en vigor de la Dir 2006/69/CE, que los generalizó para determinados supuestos.

Pues bien, ante la pretensión de liquidar por parte de la Administración tributaria británica, que consideró la existencia de una práctica abusiva y planteado el supuesto ante la *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, ésta decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE varias **cuestiones prejudiciales**. **242**

A través de las dos primeras cuestiones se plantea si el hecho de que una empresa realice operaciones de **arrendamiento financiero** como las descritas, en las que participa una sociedad tercera interpuesta en vez de adquirir esos activos directamente, da lugar a la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria a la finalidad de la Sexta Directiva.

Adicionalmente, también se cuestiona si, en la medida en que dicha empresa **no** lleva a cabo operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus **transacciones comerciales normales**, realizarlas constituye una práctica abusiva.

Para responder a estas cuestiones el TJUE recuerda, ante todo, los dos **requisitos** que deben cumplirse para que una práctica pueda considerarse como abusiva. **245**

1º De un lado, el que a pesar de respetarse formalmente las disposiciones de la Directiva y de la legislación nacional, la operación produzca, como **resultado**, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objetivo perseguido por dichas normas.

De otro lado, el hecho de que la **finalidad esencial** –que no único, como ya vimos– de tales operaciones sea la obtención de la citada ventaja fiscal.

El segundo de los requisitos expuestos se cumple, sin lugar a dudas, en el caso examinado, ya que la celebración de los contratos de arrendamiento financiero perseguía, como finalidad primordial, por no decir exclusiva, conseguir un **diferimiento** en el impuesto repercutido a la sociedad que carecía del derecho pleno a la deducción.

- 247** Ahora bien, lo que no parece tan evidente es la concurrencia del primero de los requisitos descritos. Así, el Tribunal recuerda que *«no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente, como se desprende de la resolución de remisión, en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero»* (aptdo.34).

Por tanto y en abstracto, como ya vimos, los sujetos pasivos pueden **optar**, legítimamente, por fórmulas jurídicas que le supongan una **menor tributación o un diferimiento en el pago** del impuesto, siempre que se ingrese en su totalidad la cuota devengada correspondiente al negocio celebrado. Dicha conclusión, además, no se ve empañada por el hecho de que la empresa no realice habitualmente operaciones de arrendamiento financiero. Así, *«la declaración de la existencia de una práctica abusiva no resulta de la naturaleza de las transacciones comerciales que normalmente realiza el autor de las operaciones de que se trata, sino del **objeto, finalidad y efectos** de estas operaciones»* (aptdo.44).

- 250** No obstante, lo anterior no garantiza que se descarte, sin más, la existencia de una práctica abusiva. Para ello hay que descender al **caso particular** y analizar, como vimos, si la operación que genera el ahorro fiscal puede considerarse contraria a la Directiva o a la normativa interna de transposición.

En el supuesto concreto examinado y en palabras del TJUE, se daría tal contradicción *«si se fijara el importe de los alquileres de modo que fuese anormalmente bajo y no correspondiese a realidad económica alguna»* (aptdo.39). La apreciación de la concurrencia de esta circunstancia compete, como sabemos, al órgano jurisdiccional nacional, quien también debe analizar si la interposición de una sociedad obstaculiza, como parece, la aplicación de la normativa británica sobre operaciones vinculadas.

- 252** De la doctrina anterior podemos extraer algunas **conclusiones**:

- 1.** No se considera abusivo, *per se*, el acudir a un negocio jurídico que reporta una ventaja fiscal al contribuyente. Dicho con otras palabras, se reconoce el derecho del contribuyente a adoptar la **estructura** jurídica y empresarial que le resulta **más beneficiosa** al minimizar el pago de IVA.
- 2.** La afirmación anterior no depende de que tal clase de negocio sea realizado o no con **habitualidad** por la empresa afectada.
- 3.** Ahora bien, debe analizarse si el uso concreto de dicho negocio ha provocado una **ventaja** que pueda calificarse como **contraria** a la Directiva o a la legislación nacional de transposición.

4. Lo anterior sucede si el ahorro proviene de la fijación de unas **condiciones económicas anómalas** que revelan que el negocio no se corresponde con realidad económica alguna.

A continuación, se pregunta al TJUE por la forma de llevar a cabo la **recalificación de las operaciones**, en caso de que se aprecie una práctica abusiva. **255**

La respuesta es muy clara y aparentemente sencilla: las operaciones deben redefinirse para restablecer la **situación** a como habría sido **de no haber existido tal práctica** abusiva. Así, «*si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyeran una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad*» (apdo.53).

En el caso concreto, parece que, efectivamente, la recalificación puede venir dada por la aplicación de la normativa británica sobre operaciones vinculadas, realizando un ajuste en el IVA repercutido a la sociedad aseguradora. Del contenido de la sentencia se deduce que la recalificación no pasa tanto por eliminar el contrato de arrendamiento financiero, cuyo uso se considera legítimo, como por evitar que la interposición de una **sociedad formalmente no vinculada** impida la aplicación del ajuste por operaciones vinculadas.

Asunto Italmoda (TJUE 18-12-14, As. C-131/13, C-163/13 y C-164/13) Siguiendo con esta evolución jurisprudencial, presenta gran interés la sentencia que resuelve aspectos relevantes para la aplicación de la doctrina. **260**

Debe resaltarse que se trata de un supuesto de aplicación de la **teoría del conocimiento**, que examinaremos más adelante, y que pone de relieve, de forma muy clara, que aquélla no es más que una aplicación concreta del principio de prohibición de prácticas abusivas o fraudulentas en el IVA.

En este asunto, parece quedar acreditada la existencia de un comportamiento fraudulento del contribuyente, aunque el TJUE extiende cada uno de sus razonamientos a las conductas meramente abusivas.

La primera cuestión prejudicial planteada, que es la que más nos interesa, pregunta acerca de si es posible que, ante unas operaciones que constituyen un fraude de IVA, las **autoridades nacionales** nieguen el derecho a la deducción, el derecho a disfrutar de una exención y el derecho a la devolución de cuotas soportadas. Todo ello teniendo en cuenta, además, que no existía ninguna disposición del Derecho nacional que previera dicha consecuencia jurídica. **262**

La respuesta a la cuestión anterior realiza importantes aportaciones a la teoría del conocimiento que luego analizaremos.

En primer lugar, engarza perfectamente la prohibición de abuso de derecho, entendido éste como la obtención de una ventaja contraria a la Dir IVA, con dicha doctrina. Siendo esta última una manifestación del princi-

pio general, el TJUE considera que la teoría del conocimiento puede utilizarse para **negar**, no sólo el derecho a la **deducción**, sino también la aplicación de una **exención o una devolución**.

Como afirma el TJUE, en la medida en que estamos ante un reflejo del principio general «*de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA*» (aptdo.46).

- 265** En segundo lugar, aclara que los Estados deben denegar el derecho de que se trate –exención, deducción, devolución o el que sea, afectado por el fraude–, a pesar de que **no exista en el Derecho nacional una disposición** o principio general de prohibición del fraude o del abuso de Derecho. Y ello ya que no se trata, como parecía plantear la cuestión prejudicial y sostenía el contribuyente, de una aplicación directa de la norma comunitaria para crear obligaciones a cargo del particular, lo que está vedado por la propia jurisprudencia europea (TJUE 5-10-04, As. C-397/01 a C-403/01, Pfeiffer y otros; TJUE 19-1-10, As. C-555/07, Küçükdeveci).

Por el contrario, se trata de hacer valer el principio de que nadie puede prevalerse de manera fraudulenta o abusiva del Derecho de la Unión. Y la aplicación de dicho principio, más que imponer una obligación al particular, lo que hace es denegarle un derecho porque, en realidad, no cumple con las **condiciones objetivas** para disfrutar del mismo (aptdo.57).

De aquí se deduce, claro está, que cabe negar el derecho invocado aunque la legislación reguladora del impuesto carezca de dicha previsión o no exista una cláusula general de prohibición del abuso del Derecho o el fraude.

- 267** La segunda cuestión planteada, de interés más limitado, pregunta al TJUE si cabe denegar el derecho de que se trate aunque el fraude haya sido **cometido en un Estado distinto** de aquél donde se reclama aquél. Todo ello teniendo en cuenta, además, que en el Estado de solicitud del derecho, el contribuyente había cumplido todas las formalidades correctamente.

La respuesta del TJUE es aquí, igualmente contundente. Así, afirma que debe denegarse el derecho cuando el sujeto pasivo **sabía o debía haber sabido** que mediante su adquisición participaba en una operación que formaba parte de un fraude de IVA.

Y, añade, «*no existe razón objetiva alguna que permita concluir que sería de otro modo por el mero hecho de que la **cadena de entregas** afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude de IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto*» (aptdo.65).

- 270 Asunto Cussens** (TJUE 22-11-17, As. C-251/16) Por su parte, esta sentencia del TJUE contiene pronunciamientos también relevantes de cara a la apli-

cación práctica de esta **doctrina antiabuso**, desarrollando algunos de los argumentos ya formulados por la sentencia TJUE 18-12-14, ya citada (nº 260 s.).

El asunto examinado era, en su configuración fáctica y jurídica, muy sencillo. Se trataba de unos promotores ocasionales de una **edificación** que trataron de eludir la sujeción al impuesto devengado como consecuencia de su venta, alquilando el bien, con carácter previo, mediante un **arrendamiento** de larga duración, que se resuelve al mes de su formalización. De esta manera y mediante una aplicación de la legislación nacional irlandesa, se consideraba que la **venta** realizada constituye una **segunda entrega** exenta, ya que el arrendamiento a largo plazo, formalizado con anterioridad, se califica como entrega de bienes, que sería la primera. Por tanto, se trata de un caso en que los sujetos pasivos reclamaban la aplicación de la exención mediando una conducta que puede calificarse como abuso de derecho.

La primera de las cuestiones, que ya se planteó en la Sentencia *Italmoda*, **272** alude a la posibilidad de retirar el beneficio fiscal invocado **sin norma nacional** que prevea tal consecuencia. Y, todo ello, teniendo en cuenta que la conducta de los contribuyentes fue realizada antes de la Sentencia *Halifax*, por lo que se pregunta también, a través de la segunda cuestión, por los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

Ambas cuestiones son abordadas de manera conjunta por el TJUE que afirma, sin lugar a dudas, la posibilidad de **aplicación directa** del principio general de prohibición de abuso de IVA. Ofrece, eso sí, argumentos adicionales a los señalados hasta el momento. Así, recuerda que, según constante jurisprudencia, el principio de prohibición de prácticas abusivas se produce independientemente de si los derechos o ventajas reclamados se encuentran proclamados en los Tratados, en un Reglamento o en una Directiva. De donde deduce que el principio no tiene la misma naturaleza que los derechos y ventajas a los que se aplica.

Ello le permite salir al paso de manera más razonada que en la Sentencia *Italmoda*, **275** de la doctrina latente en la cuestión elevada, que no es otra que la imposibilidad de alegar el efecto directo de una Directiva en contra de un particular. Al tratarse de un principio de naturaleza diferente a los derechos reconocidos en la Directiva, no se trata de la aplicación directa de esta última, sino del propio **principio general** del Derecho de la Unión. Por tanto, no cabe duda de que se puede denegar el derecho a la exención en base al principio de prohibición de prácticas abusivas, con independencia de que exista o no disposición nacional aplicable.

Todo lo anterior, además, no sólo se aplica a los supuestos de **fraude**, que era el caso contemplado por la Sentencia *Italmoda*. Este argumento fue empleado por los recurrentes en el litigio principal, pero es rechazado por el TJUE, recordando, con cita de resoluciones anteriores, que la doc-

trina anterior se aplica tanto a los casos de fraude como a los de **abuso de derecho**.

- 277** En cuanto a la segunda cuestión, el TJUE entiende que la denegación de la exención en relación con hechos sucedidos con anterioridad a la Sentencia *Halifax* no vulnera la **seguridad jurídica** ni el principio de **protección de la confianza legítima**. Ello porque la interpretación que hace el TJUE del Derecho de la Unión «*aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y alcance de ese Derecho, tal como debe o debería haber sido entendido y aplicado desde la fecha de su entrada en vigor*» (apdo.41).

De aquí se deduce que, salvo supuestos excepcionales, el Derecho, así interpretado, «*debe ser aplicado por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación*» (apdo.41).

A ello debe añadirse, además, que la sentencia *Halifax* no limitó los efectos en el tiempo de la interpretación dada al principio de prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA (apdo.42).

- 280** La tercera cuestión planteada hace referencia a las consecuencias de la **regularización** a practicar, por lo que preferimos abordarla al final, ya que las restantes contienen pronunciamientos relativos al presupuesto de hecho de la doctrina antiabuso. Ver nº 287.

Así, a través de la cuarta cuestión, el órgano remitente pregunta si la finalidad de obtención de una ventaja fiscal, a efectos de aplicar aquella doctrina, debe apreciarse teniendo en cuenta únicamente los contratos de arrendamiento celebrados o debe observarse el **objetivo perseguido** con la totalidad de la operación, incluyendo las ventas posteriores.

Ante esta cuestión, el TJUE, además de recordar la regla general de que cada operación debe considerarse como distinta e independiente, aclara también que la prohibición de prácticas abusivas conduce a descartar únicamente las que tengan dicha consideración, pero aplicando las disposiciones reguladoras del IVA al resto de prestaciones.

- 282** Dadas estas consideraciones, el TJUE concluye, por tanto, que sólo deben tenerse en cuenta los **arrendamientos** controvertidos, es decir, la finalidad perseguida con dichos contratos. Y, en el caso concreto, se considera que tales alquileres «*no tenían ninguna realidad comercial y se celebraron, entre los recurrentes en el litigio principal y una sociedad vinculada a ellos, con la finalidad de reducir la sujeción al IVA de las ventas de bienes inmuebles controvertidas en el litigio principal que se proponían llevar a cabo después*». Es más, los propios recurrentes habían alegado, como motivo de la operación, el realizar las ventas de la manera más eficaz desde el punto de vista fiscal, lo que «*no puede considerarse una finalidad que no sea la de la obtención de una ventaja fiscal, puesto que el efecto perseguido debía conseguirse precisamente mediante una reducción de la carga fiscal*» (apdo.61).

En definitiva y como puede observarse, el TJUE considera que debe analizarse la finalidad perseguida por los arrendamientos, de modo exclusivo,