Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 4 de octubre de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 287, punto 19 — Régimen de franquicia del IVA para los pequeños sujetos pasivos — Práctica abusiva mediante la constitución de una nueva sociedad»

En el asunto C-171/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia), mediante resolución de 9 de marzo de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

UP CAFFE d.o.o.

y

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y la Sra. O. Spineanu-Matei, los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodin y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de UP CAFFE d.o.o., por la Sra. D. Galić, odvjetnica;

– en nombre del Gobierno croata, por la Sra. G. Vidović Mesarek, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. M. Mataija, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: croata.

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 16 de mayo de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (DO 2016, L 142, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), y del principio de prohibición de las prácticas abusivas.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UP CAFFE d.o.o., una sociedad croata, y el Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministerio de Finanzas de la República de Croacia) en relación con una resolución por la que este reclama a UP CAFFE el pago de un importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 285 de la Directiva sobre el IVA establece en su primer párrafo:

«Los Estados miembros que no hayan hecho uso de la facultad establecida en el artículo 14 de la [Segunda] Directiva 67/228/CEE [del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303)] podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual a 5 000 euros o al contravalor de este montante en moneda nacional.»

4 A tenor del artículo 287 de la Directiva sobre el IVA:

«Los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión:

[…]

19) Croacia, 35 000 [euros].»

5 El artículo 1 de la Decisión de Ejecución (UE) 2017/1768 del Consejo, de 25 de septiembre de 2017, por la que se autoriza a la República de Croacia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 287 de la Directiva [sobre el IVA] (DO 2017, L 250, p. 71), establece:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 287, punto 19, de la Directiva [sobre el IVA], se autoriza a Croacia a eximir del pago del IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no sea superior al contravalor en moneda nacional de 45 000 [euros], al tipo de conversión vigente el día de su adhesión.»

6 El artículo 2, párrafo segundo, de la Decisión de Ejecución 2017/1768 señala que dicha Decisión será aplicable desde el 1 de enero de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2020, o hasta la entrada en vigor de una directiva que modifique los artículos 281 a 294 de la Directiva sobre el IVA, si esta fecha fuera anterior.

Derecho croata

7 El artículo 9 de la Opći porezni zakon (Ley General Tributaria) (*Narodne novine*, br. 115/16 y 106/18), titulado «Obligación de buena fe», establece:

«(1) Las partes de una relación de Derecho fiscal están obligadas a actuar de buena fe.

(2) Actuar de buena fe significa actuar con integridad y probidad, de conformidad con la ley.

(3) El Ministro de Finanzas establecerá, mediante reglamento, las modalidades de la acción de buena fe.»

8 A tenor del artículo 11 de dicha Ley, los hechos fiscales «se determinarán en función de su naturaleza económica».

9 El artículo 90 de la Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Ley del IVA) (*Narodne novine*, br. 73/13) tiene la siguiente redacción:

«(1) A efectos de la presente Ley, se entenderá por “pequeño sujeto pasivo” una persona jurídica que tenga su domicilio social o un establecimiento permanente, o una persona física que tenga su domicilio o residencia habitual, en el territorio nacional, cuyas entregas de bienes o prestaciones de servicios en el año natural anterior o en el año natural en curso no hayan superado la cantidad de 300 000 [kunas croatas (HRK), aproximadamente 39 000 euros].

(2) El sujeto pasivo a que se refiere el apartado 1 del presente artículo estará exento del IVA por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, no tendrá derecho a indicar el IVA en las facturas emitidas y no tendrá derecho a deducir el impuesto soportado.»

Antecedentes del litigio y cuestión prejudicial

10 UP CAFFE, con domicilio social en Croacia, ejerce una actividad de restauración.

11 El 17 de octubre de 2018, la Administración tributaria croata emitió una liquidación a UP CAFFE, correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de julio de 2018, por un importe de IVA de 138 234,02 HRK (aproximadamente 18 000 euros), más un importe de 2 425,12 HRK (aproximadamente 320 euros) en concepto de intereses de demora (en lo sucesivo, «liquidación controvertida»).

12 Según la resolución de remisión, la liquidación controvertida se basa en los resultados de una inspección tributaria que constata que la constitución de UP CAFFE forma parte de una planificación fiscal agresiva, destinada a mantener el beneficio del régimen de franquicia del IVA, previsto en el artículo 90 de la Ley del IVA, del que disfrutaba la empresa SS-UGO d.o.o., también establecida en Croacia, para una actividad de restauración que, en realidad, continuaba siendo ejercida por esta última sociedad. En efecto, la Administración tributaria croata considera que no se produjo en la práctica ninguna interrupción de actividad de la sociedad SS-UGO y que la constitución de la nueva sociedad, a saber, UP CAFFE, es en realidad ficticia. Por consiguiente, la liquidación controvertida establece tanto la sujeción de UP CAFFE al IVA por dicha actividad como el reconocimiento del derecho a deducción del IVA devengado o soportado correspondiente a la citada actividad.

13 UP CAFFE impugnó la legalidad de la liquidación controvertida ante el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

14 Dicho órgano jurisdiccional indica que las disposiciones nacionales que permiten fundamentar la tributación de UP CAFFE por el IVA debido a un abuso de Derecho no se adoptaron hasta después del período impositivo en cuestión en el litigio principal y que la Ustav Republike Hrvatske (Constitución de la República de Croacia) prohíbe su aplicación retroactiva.

15 No obstante, se pregunta si la Administración tributaria croata puede invocar directamente el principio general del Derecho de la Unión relativo a la prohibición de prácticas abusivas para justificar tal tributación, habida cuenta de los principios derivados de la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455). Señala que las circunstancias del asunto del que conoce son, no obstante, diferentes de las controvertidas en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, en la medida en que el litigio del que conoce no se refiere al derecho a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, sino al disfrute de un régimen de franquicia del IVA.

16 En tales circunstancias, el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Impone el Derecho de la Unión a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales la obligación de determinar la deuda del [IVA] (y no de denegar la solicitud de devolución del impuesto) cuando las circunstancias objetivas del caso indiquen que se ha cometido un fraude al IVA mediante la constitución de una nueva sociedad, es decir, interrumpiendo la continuidad fiscal de la actividad de la sociedad anterior, en una situación en la que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esa actuación, y cuando el Derecho nacional en el momento del devengo no preveía tal determinación?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Con carácter preliminar, es preciso recordar que el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia obliga al órgano jurisdiccional remitente, a fin de permitir una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el litigio principal, a definir el contexto fáctico y jurídico en el que se inscriben las cuestiones que plantea o, al menos, a explicar los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones.

18 En el presente asunto, la cuestión prejudicial planteada no se refiere específicamente a la disposición del Derecho de la Unión que ha de interpretarse.

19 Además, el artículo 285 de la Directiva sobre el IVA, al que se refieren tanto UP CAFFE como el Gobierno croata en sus observaciones escritas, tampoco parece pertinente para el asunto principal, habida cuenta de los hechos indicados en la resolución de remisión.

20 En efecto, dado que las disposiciones de Derecho croata que transponen la Directiva sobre el IVA aplicadas en el asunto principal establecen un límite para la aplicación de la franquicia del IVA que se eleva a 300 000 HRK (aproximadamente 39 000 euros), resulta que las disposiciones de la Directiva sobre el IVA pertinentes no son *a priori* el artículo 285 de dicha Directiva, que establece un umbral de franquicia de 5 000 euros, sino más bien, como indica la Comisión Europea en sus observaciones escritas, el artículo 287, punto 19, de la citada Directiva, que prevé la posibilidad de que la República de Croacia aplique un límite a la franquicia del IVA de 35 000 euros, que se elevó a 45 000 euros, durante el período impositivo de que se trata en el litigio principal, mediante la Decisión de Ejecución 2017/1768.

21 Por último, es preciso señalar que, si bien el texto de la cuestión prejudicial planteada se refiere a un caso de fraude, de los datos facilitados en la resolución de remisión se desprende que la cuestión formulada en este asunto se refiere, en realidad, al principio de prohibición de las prácticas abusivas.

22 Así pues, habida cuenta de la presunción de pertinencia de las cuestiones prejudiciales referidas al Derecho de la Unión y del hecho de que el Tribunal de Justicia dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a la cuestión que se le ha planteado (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de junio de 2024, Ilva y otros, C-626/22, EU:C:2024:542, apartado 47 y jurisprudencia citada), procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de prohibición de las prácticas abusivas, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se constate que la creación de una sociedad constituye una práctica abusiva destinada a que esta sociedad continúe disfrutando del régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de dicha Directiva, para una actividad que ejercía anteriormente otra sociedad que disfrutaba de ese régimen, la citada Directiva exige que la sociedad así creada no pueda disfrutar del mismo régimen, aun a falta de disposiciones específicas que consagren la prohibición de tales prácticas abusivas en el ordenamiento jurídico nacional.

23 En primer lugar, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la comprobación de que existe una práctica abusiva, en el ámbito del IVA, supone, por una parte, que la operación de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva sobre el IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, tenga 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 dicha operación consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, 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 (véase, por analogía, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75).

24 En cuanto a las disposiciones de la Directiva sobre el IVA que pueden ser objeto de tal abuso, procede incluir, en el presente asunto, el derecho a acogerse al régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de dicha Directiva, dado que la República de Croacia ha hecho uso de la facultad de aplicar ese régimen.

25 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en la medida en que una denegación eventual del disfrute de un derecho derivado de la Directiva sobre el IVA refleja el principio general de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión Europea, 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 abuso o el fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 46).

26 En el presente asunto, corresponde, por tanto, al órgano jurisdiccional remitente determinar si la Administración tributaria croata declaró acertadamente que la creación de UP CAFFE constituye una práctica abusiva, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 23 de la presente sentencia, destinada a mantener el disfrute del régimen de franquicia del IVA previsto en las disposiciones nacionales que transponen el artículo 287, punto 19, de la Directiva sobre el IVA.

27 A este respecto, debe precisarse que, por lo que respecta al requisito relativo a la obtención de un beneficio fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos perseguidos por el régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de la Directiva sobre el IVA, dicho régimen permite, mediante la simplificación administrativa que implica, fomentar la creación de pequeñas empresas, impulsar su actividad y hacerlas más competitivas, así como mantener un equilibrio razonable entre las cargas administrativas vinculadas a la inspección tributaria y la escasa recaudación que es previsible obtener. Así, la finalidad de este régimen es librar de tales cargas administrativas tanto a las pequeñas empresas como a las administraciones tributarias (sentencia de 9 de julio de 2020, AJPF Caraş-Severin y DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, apartado 40).

28 Por consiguiente, si una sociedad se constituyó para mantener el disfrute del régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de la Directiva sobre el IVA por una actividad que, al parecer, la ejercía anteriormente otra sociedad, en un momento en el que esta última dejó de cumplir los requisitos necesarios para acogerse a ese régimen, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, la concesión de tal ventaja fiscal no respondería a los objetivos perseguidos por el citado régimen.

29 En segundo lugar, en cuanto a las consecuencias jurídicas que deberían extraerse en caso de que se compruebe la existencia de tal práctica abusiva, de reiterada jurisprudencia se desprende que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el IVA (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de febrero de

2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 71, y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 42).

30 Como se desprende del apartado 25 de la presente sentencia, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el disfrute del régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de la Directiva sobre el IVA, si se demuestra, mediante datos objetivos, que la aplicación de ese régimen se invoca de forma abusiva.

31 En cuanto a la circunstancia, mencionada por el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, de que el Derecho nacional no establezca disposiciones específicas relativas a la prohibición del abuso de Derecho, procede recordar, por una parte, que incumbe al juez nacional interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva sobre el IVA, para alcanzar el resultado que esta persigue, lo cual exige que realice todo cuanto es objeto de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por este (véase, por analogía, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 52).

32 Así pues, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si existen, en el Derecho croata, normas jurídicas, ya sea una disposición o un principio general, que prohíban el abuso de Derecho o bien otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con las exigencias del Derecho de la Unión en materia de lucha contra el fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 53 y jurisprudencia citada).

33 En el presente asunto, corresponde, por tanto, al órgano jurisdiccional remitente determinar si, como sugiere la Comisión, no sería posible, en cualquier caso, basar tal negativa en la interpretación conforme al Derecho de la Unión del artículo 9 de la Ley General Tributaria o del artículo 11 de esta.

34 Por otra parte, y en cualquier caso, si resultase que el Derecho croata no contiene tales normas que puedan ser objeto de una interpretación conforme, no cabría deducir que a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales les resulte imposible cumplir las exigencias de la Directiva sobre el IVA y, por lo tanto, denegar en caso de práctica abusiva el beneficio derivado de un derecho previsto por dicha Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 54).

35 En efecto, aun cuando, según reiterada jurisprudencia, una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra dicha persona, la denegación de un derecho como consecuencia de una práctica abusiva no está comprendida en el supuesto contemplado por dicha jurisprudencia (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 55).

36 Tal denegación responde al principio, recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, de que nadie puede prevalerse de forma abusiva de las normas del Derecho de la Unión, no pudiendo extenderse la aplicación de estas hasta llegar a cubrir prácticas abusivas (véanse, en este sentido,

las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 56, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 27 y jurisprudencia citada).

37 Así, en la medida en que unos hechos abusivos o fraudulentos no pueden basar un derecho previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión, la denegación de un beneficio derivado, en el caso de autos, de la Directiva sobre el IVA no equivale a imponer una obligación al particular afectado en virtud de dicha Directiva, sino que solo es la mera consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho, y que, por tanto, tal denegación no necesita de base legal específica (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 57, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 32 y jurisprudencia citada).

38 Por lo tanto, se trata más bien, en tal supuesto, de la imposibilidad del sujeto pasivo de invocar un derecho previsto por la Directiva sobre el IVA, cuyos criterios objetivos de concesión no se cumplen debido a una práctica abusiva que afecta a la operación realizada por el propio sujeto pasivo (véase, por analogía, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 58). De ello resulta que, en caso de práctica abusiva destinada a obtener el beneficio del régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de la Directiva sobre el IVA, incumbe a las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales denegar dicha exención aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional específicas en ese sentido (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 62, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 33).

39 Además, la sentencia de 5 de julio de 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), invocada por UP CAFFE para alegar, no obstante, la necesidad de disposiciones nacionales específicas sobre el abuso de Derecho con objeto de fundamentar la denegación de la concesión del régimen de franquicia del IVA, no invalida esta conclusión. En efecto, en los apartados 38 y 48 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre las condiciones de aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas, sino sobre las de una disposición específica contenida en una directiva y que permite a los Estados miembros denegar la exención prevista por dicha directiva cuando la operación en cuestión tenga como objetivo principal, o como uno de sus objetivos principales, el fraude o la evasión fiscal. Aunque el Tribunal de Justicia, en el apartado 48 de dicha sentencia, subrayó la existencia de normas de Derecho interno relativas al abuso de Derecho, al fraude o a la evasión fiscal, que pueden ser objeto de una interpretación conforme al Derecho de la Unión, esta jurisprudencia se refiere a la citada disposición del Derecho derivado y, por tanto, no es aplicable al principio general de prohibición de prácticas abusivas (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 38).

40 Por último, procede añadir que, en caso de prácticas abusivas, las operaciones que las conforman deben redefinirse para restablecer la situación que habría existido si no se hubieran producido las operaciones constitutivas de esta práctica abusiva y que, no obstante, esta recalificación no debe ir más allá de lo necesario para garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121,

apartados 92, 94 y 98; de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartados 48 y 52, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 46).

41 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que la aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas en materia de IVA exige, primero, determinar la situación que habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva y, después, apreciar esta situación recalificada a la vista de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional y de la Directiva sobre el IVA (véase, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 47).

42 En el presente asunto, estos principios implican, cuando menos, que la sociedad cuya creación constituiría una práctica abusiva esté sujeta al IVA que habría sido aplicable de no haberse producido tal abuso y disfrute, además, si se cumplen los requisitos, del derecho a deducir el IVA devengado o soportado correspondiente a la actividad que desarrolla, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

43 Teniendo en cuenta todo lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva sobre el IVA, a la luz del principio de prohibición de las prácticas abusivas, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se constata que la creación de una sociedad constituye una práctica abusiva destinada a que esta sociedad continúe disfrutando del régimen de franquicia del IVA previsto en el artículo 287, punto 19, de dicha Directiva, para una actividad que ejercía anteriormente otra sociedad que disfrutaba de ese régimen, la citada Directiva exige que la sociedad creada de ese modo no pueda disfrutar del mismo régimen, aun a falta de disposiciones específicas que consagren la prohibición de tales prácticas abusivas en el ordenamiento jurídico nacional.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

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 (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, en relación con el principio de prohibición de las prácticas abusivas, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se constata que la creación de una sociedad constituye una práctica abusiva destinada a que esta sociedad continúe disfrutando del régimen de franquicia del impuesto sobre el valor añadido previsto en el artículo 287, punto 19, de dicha Directiva 2006/112, para una actividad que ejercía anteriormente otra sociedad que disfrutaba de ese régimen, la citada Directiva 2006/112 exige que la sociedad creada de ese modo no pueda disfrutar del mismo régimen, aun a falta de disposiciones específicas que consagren la prohibición de tales prácticas abusivas en el ordenamiento jurídico nacional.

Firmas