Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTHONY MICHAEL COLLINS
presentadas el 28 de septiembre de 2023[1]

Asunto C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
contra
Agenzia delle Entrate

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Sujeto pasivo — Sociedad inoperante — Presunción *iuris tantum* basada en la proporción del valor de las operaciones económicas en comparación con los activos fijos — Limitación del derecho a deducción — Principio de neutralidad del IVA — Proporcionalidad — Seguridad jurídica — Confianza legítima»

I. Introducción

1. ¿Permite la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido[2] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») a un Estado miembro adoptar una normativa en virtud de la cual una sociedad registrada como sujeto pasivo puede considerarse inoperante, de modo que, sin perjuicio de su derecho a compensar el IVA soportado con el IVA repercutido por las operaciones realizadas, cuando la sociedad no alcanza un umbral mínimo de tales operaciones sujetas a IVA durante tres ejercicios fiscales consecutivos, pierde el derecho a trasladar cualquier crédito por el IVA a un período impositivo posterior, a menos que demuestre que no ha podido alcanzar dicho umbral por razones objetivas?

[1] Lengua original: inglés.

[2] DO 2006, L 347, p. 1.

II. Derecho italiano

2. El artículo 30 de la legge n. 724 — Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Ley n.º 724 por la que se establecen Medidas de Racionalización de las Finanzas Públicas), de 23 de diciembre de 1994 (en lo sucesivo «Ley n.º 724/1994»),[3] que lleva por título «Sociedades instrumentales. Valoración de los títulos», en su versión aplicable a los hechos controvertidos en el litigio principal, establece:

«1. A efectos del presente artículo, salvo prueba en contrario, se considerará que las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias simples, así como las sociedades y entidades de todo tipo no residentes, que cuenten con establecimiento permanente en el territorio nacional, son sociedades inoperantes si el importe total de los rendimientos ordinarios, de los incrementos de las existencias y de los ingresos, excluidos los extraordinarios, que figuren en la cuenta de resultados, cuando sea de carácter obligatorio, es inferior a la suma de los importes que resulten de aplicar:

[…]

c) el 15 % del valor del inmovilizado restante, incluidos los arrendamientos financieros. […]

[…]

4. En el caso de las sociedades y entidades inoperantes, el crédito por exceso de impuesto soportado resultante de una declaración presentada a efectos del IVA no será reembolsable ni podrá ser compensado […] ni cedido […]. Cuando, durante tres períodos impositivos consecutivos, una sociedad o entidad inoperante no realice operaciones pertinentes a efectos del IVA por un valor no inferior al importe resultante de aplicar los porcentajes previstos en el apartado 1, dicho exceso de impuesto soportado no podrá trasladarse a efectos de la compensación del IVA repercutido en períodos impositivos posteriores.

4 *bis*) Cuando circunstancias objetivas hayan impedido la obtención de rendimientos, de incrementos de las existencias o de ingresos determinados con arreglo al presente artículo, o no hayan permitido realizar las operaciones pertinentes a efectos del IVA a que se refiere el apartado 4, la sociedad de que se trate podrá solicitar que no se apliquen las correspondientes disposiciones contra la elusión fiscal […].

[…]»

III. Antecedentes del litigio principal, petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

3. Para vender el vino que producía en Campania (Italia), Vigna Ottieri s.r.l. ha venido realizando inversiones desde 1996 en instalaciones de producción, equipos y marca comercial. En diciembre de 2005, Vigna Ottieri arrendó sus activos materiales e inmateriales a Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (en lo sucesivo, «Feudi») a título oneroso. En ese momento, Feudi era titular del 22,7 % de Vigna Ottieri.

[3] Gazzetta Ufficiale n.º 304, de 30 de diciembre de 1994.

4. En 2007, la Comisión inició un procedimiento de infracción contra Italia, alegando la incompatibilidad del artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 con la Directiva del IVA.[4] Tras un intercambio de correspondencia, en septiembre de 2010 la Comisión cerró dicho procedimiento de infracción.

5. En diciembre de 2010, la Administración tributaria italiana notificó a Vigna Ottieri una liquidación del IVA. Esta liquidación suponía considerar que Vigna Ottieri no había estado operativa durante el ejercicio fiscal de 2008 debido a que el valor de las operaciones realizadas sujetas al IVA que la empresa había registrado era inferior al umbral bajo el cual se presume que las sociedades son inoperantes a los efectos del artículo 30 de la Ley n.º 724/1994.[5] Los únicos ingresos que Vigna Ottieri había percibido aparentemente durante ese ejercicio fiscal eran los cánones que Feudi le había abonado por la utilización de su marca, el alquiler de sus equipos y la venta de determinados equipos de segunda mano. Al aplicar los umbrales previstos en el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994, la Administración tributaria excluyó dichos ingresos porque consideró que los cánones que Vigna Ottieri había percibido de Feudi correspondían a la transmisión de parte de un negocio y, por tanto, no estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA. La notificación también señalaba que el valor de las operaciones de Vigna Ottieri no había alcanzado el umbral requerido durante tres ejercicios fiscales consecutivos. Por consiguiente, la Administración tributaria denegó la reclamación del saldo fiscal de IVA a favor de Vigna Ottieri correspondiente al ejercicio de 2009.

6. Vigna Ottieri inició acciones judiciales para anular la liquidación. Alegó que los ingresos que había obtenido por el arrendamiento de sus activos superaban los umbrales fijados por el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994. Añadió que no se había producido ninguna transmisión de parte de un negocio, ya que la Administración tributaria no había demostrado que Feudi estuviera ejerciendo la actividad que anteriormente desarrollaba Vigna Ottieri. En abril de 2012, la Commissione tributaria provinciale di Avellino (Tribunal Tributario Provincial de Avellino, Italia) desestimó el recurso de anulación interpuesto por Vigna Ottieri. Vigna Ottieri interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia.

7. En septiembre de 2012, Feudi adquirió la propiedad de Vigna Ottieri.

8. En octubre de 2013, la Commissione tributaria regionale della Campania (Tribunal Tributario Regional de Campania, Italia) desestimó el recurso de apelación interpuesto por Vigna Ottieri. Dicho órgano jurisdiccional consideró que las sociedades inoperantes suelen permitir a terceros, habitualmente sus accionistas, utilizar sus activos en condiciones ventajosas. En tales circunstancias, el propietario de dichos activos puede asimilarse a una sociedad inoperante. Asimismo, declaró que, mediante el arrendamiento de sus activos a Feudi, incluido el derecho a utilizar su marca, Vigna Ottieri, en realidad, había cedido una parte de su empresa a Feudi, y que esta operación no estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

9. En marzo de 2014, Feudi interpuso recurso de casación contra esa resolución ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia). Alegó que el derecho a deducir el IVA solo puede limitarse en las situaciones expresamente contempladas por la Sexta Directiva.[6]

4 Procedimiento de infracción n.º 2007/4392.

5 Es decir, el valor de las operaciones de Vigna Ottieri sujetas al IVA era inferior al 15 % del valor de sus activos.

6 Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 94; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). A partir del 1 de enero de 2007, la Directiva del IVA derogó y sustituyó a la Sexta Directiva.

De conformidad con el artículo 27 de dicha Directiva, el Consejo puede, por unanimidad, autorizar medidas nacionales destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. A falta de tal autorización, Feudi adujo que el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 era contrario a la Sexta Directiva.

10. Por su parte, la Administración tributaria afirmó que había aplicado correctamente el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994, cuyo objeto consiste en impedir que las personas jurídicas que ejercen formalmente una actividad económica, pero que en realidad son inoperantes, se beneficien de ventajas fiscales. Puesto que, a su juicio, Vigna Ottieri no tenía la consideración de sujeto pasivo con arreglo al artículo 9 de la Directiva del IVA, era correcto denegarle el derecho a deducir el IVA.

11. La Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) señala que el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 tiene por objeto desalentar la creación de sociedades inoperantes, que existen con la única finalidad de obtener condiciones fiscales ventajosas para la gestión de los activos de sus accionistas. En relación con las ratios de rentabilidad media de los activos de las sociedades, el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 establece unos umbrales que permiten identificar cuándo una sociedad es inoperante. La presunción de que las sociedades que no alcanzan esos umbrales son inoperantes se basa en la observación de que no se ejerce una auténtica actividad si no se obtienen unos ingresos continuados mínimos. Cualquier sociedad puede rebatir dicha presunción demostrando que, debido a circunstancias objetivas, era imposible obtener ese mínimo de ingresos.

12. La Corte suprema di Cassazione (Tribunal Supremo de Casación) explica que un sujeto pasivo no operativo pierde el derecho a devolución de todo excedente de IVA[7] que haya solicitado en su declaración tributaria, el derecho a utilizar dicho crédito para compensarlo con otras obligaciones de IVA y el derecho a cederlo a un tercero. Aunque el sujeto pasivo conserve el derecho a diferir dicho crédito y a deducirlo del IVA devengado en períodos impositivos posteriores, lo perderá si no se alcanzan los umbrales mencionados en el punto 11 de las presentes conclusiones durante tres ejercicios fiscales consecutivos. El derecho a la deducción del IVA nace cuando un sujeto pasivo entrega bienes o presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para las necesidades de sus operaciones por las que se repercute dicho impuesto. Las autoridades tributarias nacionales no pueden imponer requisitos adicionales. En este contexto la Corte suprema di Cassazione (Tribunal Supremo de Casación) se pregunta si cabe la posibilidad de retirar la condición de sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, a una sociedad que no cumple el criterio previsto en el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 por realizar un volumen insuficiente de operaciones sujetas al IVA, aun cuando puedan refutarse los motivos de tal denegación.

13. La Directiva del IVA también reconoce que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos son objetivos legítimos. Podrá denegarse el derecho a la deducción cuando el sujeto pasivo, con el pretexto de ejercer una actividad económica, pretenda en realidad adquirir como patrimonio privado un bien que habría podido ser objeto de una deducción de haberse adquirido en el marco de esa actividad económica. No obstante, las autoridades tributarias no pueden establecer reglas de prueba, como una presunción de que existe abuso o fraude en caso de que se abandone una inversión, que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil ejercer el derecho a deducir el IVA por parte de los sujetos pasivos. De este modo, la Corte suprema di

[7] El concepto de «excedente del IVA» se aplica cuando una sociedad que ha efectuado más operaciones por las que soporta el IVA que operaciones por las que lo repercute no puede compensar íntegramente el IVA soportado con el repercutido durante un ejercicio fiscal determinado.

cassazione (Tribunal Supremo de Casación) alberga dudas en cuanto a si la presunción prevista en el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 es conforme con el principio de proporcionalidad, a pesar de que, en respuesta a una pregunta formulada por el Parlamento Europeo, la Comisión respondió que sí lo era. [8]

14. Por último, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) alberga dudas acerca de si el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 vulnera los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima. El sujeto pasivo que efectúa una operación no tendrá ninguna certeza en cuanto a si puede tener derecho a la deducción o a la devolución del IVA, puesto que el ejercicio de tales derechos estará supeditado al requisito de que el sujeto pasivo obtenga un determinado nivel de ingresos durante un ejercicio fiscal determinado.

15. En estas circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la [Directiva del IVA], en el sentido de que puede negar la condición de sujeto pasivo y, consiguientemente, el derecho a deducción o devolución del IVA soportado a aquel sujeto 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 del IVA] y los principios generales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad de la limitación del derecho a deducción del IVA a una normativa nacional que, conforme a lo dispuesto en el artículo 30, párrafo cuarto, de la Ley n.º 724/1994, puede negar el derecho a deducción del IVA soportado por las adquisiciones, a su devolución o a usarlo en un período impositivo posterior, al sujeto pasivo del impuesto cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres períodos impositivos consecutivos se considere desproporcionado, por ser excesivamente reducido con respecto a lo que, con arreglo a los criterios establecidos por la ley, razonablemente cabe esperar en función de los activos de que dispone durante tres años consecutivos, y que el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?

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 una normativa nacional que, conforme a lo dispuesto en el artículo 30, párrafo cuarto, de la Ley n.º 724/1994, puede negar el derecho a deducción del IVA soportado por las adquisiciones, a su devolución o a usarlo en un período impositivo posterior, al sujeto pasivo del impuesto cuyo volumen de operaciones relevantes a efectos del IVA durante tres períodos impositivos consecutivos se considere desproporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente cabe esperar en función de los activos de que dispone durante tres años

[8] Véase la respuesta de la Comisión, de 30 de noviembre de 2010, a la pregunta parlamentaria P-9064/2010 (DO 2011, C 249 E, p. 1).

consecutivos, según los criterios establecidos en la ley, y que el sujeto pasivo no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?»

16. Feudi, el Gobierno italiano y la Comisión presentaron observaciones escritas. En la vista de 14 de junio de 2023 las partes presentaron sus informes orales y respondieron a las preguntas del Tribunal de Justicia.

IV. Análisis jurídico

A. Primera cuestión prejudicial

17. Feudi propone que se responda en sentido negativo a la primera cuestión prejudicial. Afirma que la condición de sujeto pasivo es consecuencia del ejercicio de una actividad económica, con independencia de su rentabilidad o del valor de sus operaciones. A su juicio, según la jurisprudencia, el hecho de que un bien sea apto para un uso económico suele ser suficiente para declarar que su propietario lo utiliza para una actividad económica y que, por consiguiente, obtiene ingresos continuados por dicho uso. Cuando un bien puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, es preciso examinar todas las circunstancias de su explotación para determinar si se utiliza efectivamente para obtener ingresos continuados. [9] Feudi señala que sus activos, en forma de instalaciones, equipos y marca comercial, únicamente pueden utilizarse con el fin de vender vino. Así, considera que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA se opone a la aplicación de una presunción en función del valor de las operaciones sujetas al IVA.

18. El Gobierno italiano sostiene que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA no constituye un obstáculo para una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, cuya finalidad es evitar el recurso abusivo a sociedades para obtener ventajas fiscales. En su opinión, no puede considerarse que ejerce una actividad económica aquella sociedad que no suministra bienes ni presta servicios en el mercado. Estima que, al establecer una presunción *iuris tantum* en función del valor de las operaciones realizadas sujetas al IVA, cuya aplicación es objeto de control jurisdiccional, la normativa nacional únicamente pretende identificar situaciones en las que una sociedad no ejerce efectivamente una verdadera actividad económica.

19. La Comisión señala que la legislación italiana pretende evitar los abusos que se producen cuando las empresas poseen activos productivos que no generan ingresos gravables. Identifica a estas sociedades comparando el valor de los activos que poseen con determinados umbrales de ingresos. Cuando la renta imponible declarada sea inferior a dichos umbrales durante un período determinado, se considerará que la empresa es inoperante, a menos que pueda explicar por qué ha obtenido unos ingresos tan bajos. El Derecho italiano también somete a estas sociedades al impuesto sobre sociedades a un tipo calculado sobre la base de un supuesto rendimiento mínimo. El artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 limita el derecho de las sociedades inoperantes a deducir el IVA de tres maneras. En primer lugar, las sociedades inoperantes no pueden obtener la devolución del excedente de IVA pagado durante un ejercicio fiscal en el que se considere que no han estado operativas. [10] En segundo lugar, esas sociedades no pueden compensar el excedente del IVA pagado con otros impuestos o gravámenes adeudados ni transferir un crédito de IVA a un

[9] Sentencia de 20 de junio de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413), apartado 20.

[10] La Comisión añadió en la vista que una sociedad inoperante no pierde el derecho a deducción por las operaciones que realice sujetas al IVA, ni siquiera cuando se sitúan por debajo del umbral. El artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 solo se refiere al excedente del IVA pagado.

tercero durante un ejercicio fiscal en el que se considera que no han estado operativas. En tercer lugar, si bien las sociedades inoperantes pueden, en principio, trasladar un crédito de IVA al ejercicio siguiente, este derecho se pierde cuando se considera que han sido inoperantes durante tres ejercicios fiscales consecutivos.

20. El artículo 9 de la Directiva del IVA define de manera muy amplia el concepto de «actividades económicas» para abarcar cualquier actividad permanente ejercida a cambio de una remuneración, con independencia de sus fines o de sus resultados. La Comisión opina que una sociedad no pierde necesariamente su condición de sujeto pasivo por el hecho de que sea considerada inoperante con arreglo a la legislación nacional aplicable. La condición de sujeto pasivo, tal como se define en el artículo 9 de la Directiva del IVA, es independiente de la rentabilidad de las actividades económicas que ejerza. Una sociedad inoperante siempre puede alegar que no ha adquirido bienes ni servicios para las necesidades de sus operaciones gravadas, en cuyo caso no tiene derecho a deducir el IVA soportado, de conformidad con el artículo 168 de la Directiva del IVA. Según la Comisión, la Administración tributaria italiana no cuestionó el carácter económico de las actividades de Vigna Ottieri, sino que consideró que la sociedad era inoperante debido a la insuficiente rentabilidad de sus operaciones por las que se repercute el IVA.

21. A los efectos de la Directiva del IVA, el concepto de «sujeto pasivo» se define en relación con el de «actividad económica» que figura en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo. Es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de «sujeto pasivo» en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero. [11]

22. El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA engloba en la definición de «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluida «la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». El término «explotación» se refiere, conforme al principio de neutralidad del IVA, a toda operación, independientemente de su forma jurídica, que tenga la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo de ese bien. [12] El número y el valor de las operaciones no constituyen un criterio válido para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado, situadas al margen del ámbito de aplicación del IVA, y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. [13]

23. Los conceptos de «entregas de bienes» y de «prestaciones de servicios» tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. [14] Es indiferente que las operaciones tengan o no la finalidad de obtener un beneficio. [15] Por tanto, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso. [16]

[11] Sentencias de 15 de septiembre de 2011, Słaby y otros (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), apartado 43, y de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40), apartado 25.

[12] Sentencias de 15 de septiembre de 2011, Słaby y otros (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), apartado 45, y de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40), apartado 27.

[13] Sentencias de 15 de septiembre de 2011, Słaby y otros (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), apartado 37, de 17 de octubre de 2019, Paulo Nascimento Consulting (C-692/17, EU:C:2019:867), apartado 25, y de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40), apartado 30.

[14] Sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392), apartado 22.

[15] *Ibidem*, apartado 35.

[16] *Ibidem*, apartado 45.

24. La adquisición y la venta de un bien no constituyen una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, puesto que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dicho bien. [17] Tampoco constituye una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, la mera tenencia de activos. [18] Así queda reflejado en el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA, al establecer que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes. Esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado. [19] Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de transmisión, a título oneroso o gratuito, o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales e incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Este concepto no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias. [20] También puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si este dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la misma actividad económica. [21]

25. Si bien las transmisiones a que se refiere el artículo 19 de la Directiva del IVA son aquellas cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida, nada exige que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente. [22]

26. Una operación constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios y, por tanto, una actividad económica cuando cumple los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto. Así sucede incluso cuando una operación se ha llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. [23]

27. De ello se deduce que la condición de sujeto pasivo se aplica a cualquier persona que ejerza, con carácter independiente, una actividad económica con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, independientemente de los resultados de esa actividad. Por tanto, la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional que supedita la condición de sujeto pasivo a la percepción de un determinado nivel de ingresos procedentes de una actividad económica.

[17] Sentencia de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40), apartado 28.

[18] Véase en este sentido la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), apartados 13 y 14, en la que se establece que una sociedad *holding* no tiene la condición de sujeto pasivo.

[19] Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644), apartado 39.

[20] Sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644), apartado 40; de 10 de noviembre de 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), apartados 24 y 25, y de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038) apartado 15.

[21] Sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724) apartado 29. El hecho de que los locales comerciales se entreguen únicamente en alquiler al adquirente, y no se vendían a este, no constituye un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor (misma sentencia, apartado 40).

[22] Sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644), apartados 44 y 45, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), apartado 37.

[23] Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 60.

28. Por los motivos expuestos, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no puede denegarse la condición de sujeto pasivo cuando, durante tres años consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles.

29. No obstante, debe observarse que, en la vista, la Comisión defendió que, en la medida en que un sujeto pasivo que no alcance el umbral de ingresos exigido pueda compensar parcialmente el IVA soportado con el IVA repercutido en las operaciones que realice, la normativa nacional controvertida no afecta a la condición de sujeto pasivo. La única consecuencia de que no se alcance el umbral de ingresos pertinente durante tres ejercicios fiscales consecutivos es que el sujeto pasivo no puede trasladar a períodos posteriores ningún crédito por el excedente de IVA soportado, perdiendo por tanto el derecho a reclamar dicho crédito. Aunque parece que la normativa nacional considerada no supedita, de hecho, la condición de sujeto pasivo al requisito de que alcance un determinado umbral de ingresos en un período impositivo determinado, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en su caso, este extremo.

B. Segunda cuestión prejudicial

30. Con arreglo al principio de neutralidad del IVA, Feudi alega que el derecho a deducir el IVA soportado no puede supeditarse a requisitos distintos del ejercicio de una actividad económica y de la utilización para esa actividad de los bienes y servicios adquiridos. En su opinión, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado cuando sus operaciones por las que se repercute el IVA estén sujetas a dicho impuesto. Si bien la Administración tributaria puede denegar el derecho a deducción en caso de evasión o fraude fiscal, acreditado con arreglo a pruebas objetivas, Feudi sostiene que no puede basarse a tales efectos en una presunción. En cualquier caso, considera que un criterio basado en el volumen de las operaciones realizadas sujetas al IVA es una medida inadecuada para apreciar la existencia de un fraude.

31. El Gobierno italiano aduce que su legislación nacional no hace imposible ni excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA, ya que las empresas pueden demostrar que ejercen efectivamente una actividad económica a pesar de percibir un bajo nivel de ingresos. Por tanto, a su parecer, el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 respeta los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

32. Según la Comisión, siempre que un sujeto pasivo utilice bienes o servicios para las necesidades de operaciones gravadas, tiene derecho a deducir el IVA soportado o adeudado por dichos bienes o servicios. Esta deducción se calcula, en principio, restando del importe total del IVA devengado en un período impositivo determinado el importe total del IVA que da derecho a la deducción durante ese mismo período. Dicha institución afirma que, cuando la cuantía de las deducciones durante un período impositivo determinado sea superior a la del IVA devengado, los Estados miembros pueden devolver el excedente o trasladarlo al período impositivo siguiente.

33. En el asunto principal, se denegó el derecho a trasladar el crédito de IVA porque Feudi no alcanzó, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, el umbral mínimo de operaciones sujetas al IVA establecido por la legislación italiana. La Comisión sostiene que la legislación italiana califica de inoperantes a determinados sujetos pasivos basándose en el hecho de que un sujeto pasivo puede realizar operaciones por las que soporta el IVA sin efectuar a su vez un volumen suficiente

de operaciones por las que repercute el impuesto. Dado que, en estas circunstancias, el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el excedente del IVA soportado, el principio de neutralidad del IVA no se opone a tal interpretación de la legislación italiana.

34. La Comisión considera, asimismo, que el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 es proporcionado con el objetivo de impedir que una sociedad deduzca indebidamente el IVA soportado, en la medida en que esta tendrá derecho a aportar pruebas, en condiciones no excesivamente difíciles, de que ha realizado las operaciones por las que soporta el IVA con destino a la realización de operaciones sujetas al IVA.

35. El régimen de deducciones establecido en la Directiva del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado o adeudado en el ejercicio de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén sujetas al IVA. [24] El derecho a la deducción forma parte integrante del mecanismo del IVA. Siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercerlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado, la aplicación de este derecho no puede, en principio, limitarse. [25]

36. En virtud del artículo 168 de la Directiva del IVA, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. [26] Cuando el sujeto pasivo utilice los bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá repercutir el impuesto ni deducirse el impuesto soportado. [27]

37. Con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos ni pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad de dicho impuesto. [28]

38. El Derecho de la Unión no puede invocarse con fines abusivos o fraudulentos. El beneficio del Derecho de la Unión no se aplica a operaciones que no se realizan en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión. La prohibición de prácticas abusivas se aplica también al IVA y la Directiva del IVA reconoce y promueve la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos. [29]

[24] Sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 43, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartado 30.

[25] Sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 44, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartado 31.

[26] Sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 31 y 42.

[27] Sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 44 y de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 42.

[28] Sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 47, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartado 32.

[29] Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 68 a 71.

39. En el sistema del IVA, solo existe práctica abusiva si, por una parte, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tienen como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. [30]

40. La segunda cuestión prejudicial, que procede responder a la luz de mi propuesta de respuesta a la primera cuestión, debe responderse teniendo en cuenta las anteriores consideraciones.

41. El artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 establece que, en principio, una sociedad inoperante es aquella que no realiza un volumen mínimo de operaciones económicas sujetas al IVA con respecto al valor de los activos que posee. Esta presunción puede destruirse aportando pruebas de las razones objetivas del volumen anormalmente bajo de las operaciones de la empresa sujetas al IVA. Cuando se aplica la presunción, la empresa inoperante puede trasladar el crédito por el excedente del IVA soportado y pagado únicamente al ejercicio siguiente. Cuando una empresa no alcanza los umbrales de ingresos de referencia durante tres años consecutivos, no puede trasladar ningún crédito por IVA. Como señaló la Comisión en la vista, sin que las demás partes la hayan rebatido en este punto, una sociedad inoperante no pierde el derecho a la deducción respecto a las operaciones por las que repercute el IVA, aun cuando estas sean inferiores a dicho umbral, de manera que puede restar el IVA pagado del IVA repercutido.

42. En la medida en que la legislación italiana establece que las sociedades pierden el derecho a deducir el excedente del IVA soportado cuando efectúan un volumen insuficiente de operaciones sujetas al IVA durante tres ejercicios fiscales consecutivos, dicha normativa aplica el principio enunciado en el artículo 168 de la Directiva del IVA, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia a la que se remite el punto 36 de las presentes conclusiones, dado que el sujeto pasivo solo tiene derecho a deducir el IVA soportado cuando los bienes o los servicios adquiridos se utilizan para las necesidades de sus operaciones sujetas al IVA. Por tanto, constituye una medida contra la elusión fiscal que persigue un objetivo legítimo, a saber, impedir que las empresas inoperantes abusen del sistema del IVA, objetivo que es conforme con el artículo 273 de la Directiva del IVA y con la jurisprudencia a la que se remiten los puntos 38 y 39 de las presentes conclusiones.

43. Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente los objetivos perseguidos por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. [31] Una normativa nacional que establece una presunción *iuris tantum* con el fin de reducir al mínimo los riesgos de evasión y fraude fiscales no es, como tal, contraria al principio de proporcionalidad, siempre que se conceda a las personas afectadas por tal normativa una posibilidad real de exponer razones objetivas para explicar el volumen anormalmente bajo de las operaciones por las que debe repercutirse el IVA durante los ejercicios fiscales de que se trate. [32] Dicha prueba debe aportarse

30 *Ibidem*, apartados 74 y 75.

31 Sentencia de 28 de febrero de 2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124), apartado 34.

32 Véase, por analogía, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartados 42 y 44, en la que el Tribunal de Justicia declaró que el principio de proporcionalidad no se opone a una normativa nacional que establece una presunción *iuris tantum* relativa al volumen de negocios sujeto al IVA, siempre que el sujeto pasivo pueda impugnar la liquidación y que el nivel de prueba exigido para obtener la estimación de las pretensiones no sea excesivamente elevado.

de conformidad con las normas del Derecho nacional, que no puede hacer prácticamente imposible o dificultar en exceso el ejercicio del derecho a deducir el IVA.[33] Además, la exigencia de una prueba que destruya la presunción no debe ser excesivamente severa.

44. En el presente asunto, como ha subrayado el Gobierno italiano, la presunción puede ser destruida no solo demostrando que se ha alcanzado el umbral de ingresos. La empresa también puede proporcionar explicaciones suficientes sobre las razones por las que realizó un volumen muy bajo de operaciones sujetas al impuesto durante los ejercicios fiscales de que se trate (por ejemplo, problemas de producción o una desaceleración económica). El hecho de que la presunción *iuris tantum* establecida por la legislación italiana se aplique cuando no se alcanzan los umbrales de ingresos durante tres ejercicios fiscales consecutivos parece indicar que está adecuadamente concebida para identificar operaciones simuladas. En caso de litigio, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las normas sobre la prueba previstas por el Derecho italiano para destruir la presunción hacen prácticamente imposible o dificultan en exceso el ejercicio del derecho a deducir el IVA de los interesados.

45. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones o a obtener la devolución de dicho impuesto o a utilizarlo en un período impositivo posterior cuando, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles y el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar las circunstancias objetivas que permitan explicar ese resultado. Los requisitos para poder aportar dicha prueba no deben hacer que sea prácticamente imposible ni excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

C. Tercera cuestión prejudicial

46. Responderé a la tercera cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente a la luz de mi propuesta de respuesta a la segunda cuestión prejudicial.

47. Feudi sostiene que una normativa nacional que crea una situación permanente de incertidumbre en cuanto a la posibilidad de deducir el IVA soportado es contraria al principio de seguridad jurídica.

48. El Gobierno italiano y la Comisión alegan que la legislación italiana no es contraria ni al principio de seguridad jurídica ni al principio de protección de la confianza legítima, puesto que se inscribe en un marco jurídico claro, que define con precisión las situaciones en las que un sujeto pasivo puede perder el derecho a deducir el IVA soportado. En su opinión, una sociedad que no ejerce ninguna actividad económica tampoco puede albergar una confianza legítima en que podrá deducir el IVA soportado.

[33] Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919) apartado 39, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910) apartado 51.

49. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones, la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables. Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen. [34]

50. La normativa nacional controvertida en el litigio principal establece una presunción *iuris tantum* que se aplica cuando el sujeto pasivo realiza un volumen insuficiente de operaciones por las que se repercute el IVA en forma de porcentaje del valor de sus activos durante tres ejercicios fiscales consecutivos. Así pues, la legislación establece una norma clara, de la que el sujeto pasivo tiene conocimiento previo, por la que se fijan unos límites al derecho a deducir el IVA soportado. En el momento en que un sujeto pasivo presenta una declaración del IVA, sabe con certeza si esta norma se aplica en sus circunstancias, del mismo modo que todos los demás sujetos pasivos afirman su responsabilidad en cuanto al IVA para un período impositivo determinado en el momento de la presentación de una declaración del impuesto. El sujeto pasivo podrá demostrar, en su caso, que sus operaciones sujetas al IVA han alcanzado el umbral pertinente o que no lo han hecho por razones objetivas.

51. El principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya dado garantías concretas que generen en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable, siempre que esa confianza sea legítima. [35]

52. De los documentos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que la Administración tributaria italiana haya dado a Vigna Ottieri garantías concretas de que no sería considerada una empresa inoperante durante los ejercicios fiscales de que se trata, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Un sujeto pasivo inoperante no puede invocar el principio de protección de la confianza legítima para deducir el IVA soportado cuando los bienes y servicios que ha adquirido no han sido utilizados para las necesidades de operaciones gravadas, como exige el artículo 168 de la Directiva del IVA.

53. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones, a obtener la devolución de dicho impuesto o a utilizarlo en un período impositivo posterior cuando, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles y el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar las circunstancias objetivas que permitan explicar ese resultado.

[34] Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121) apartado 72 y jurisprudencia citada.

[35] Véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 44 y 45, y de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 90.

V. Conclusión

54. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia):

«1) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

debe interpretarse en el sentido de que

no puede denegarse la condición de sujeto pasivo cuando, durante tres años consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles.

2) Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones o a obtener la devolución de dicho impuesto o a utilizarlo en un período impositivo posterior cuando, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles y el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar las circunstancias objetivas que permitan explicar ese resultado. Los requisitos para poder aportar dicha prueba no deben hacer que sea prácticamente imposible ni excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

3) Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones, a obtener la devolución de dicho impuesto o a utilizarlo en un período impositivo posterior cuando, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles y el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar las circunstancias objetivas que permitan explicar ese resultado.»