

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MICHAL BOBEK

presentadas el 7 de septiembre de 2017(1)

Asunto C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

contra

T. G. Brosnan

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda)]

(IVA — Evasión fiscal — Aplicabilidad directa del principio de prohibición de abuso de Derecho reconocido en la sentencia Halifax y otros C-255/02)

I. Introducción

1. Las autoridades tributarias no suelen casarse con nadie. Cabe afirmar que existe al menos una notable excepción a esta norma: la sentencia Halifax (2) de 2006, en la que el Tribunal de Justicia confirmó la existencia del principio de prohibición de prácticas abusivas en el ámbito de la legislación del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Por lo que parece, las autoridades tributarias de los Estados miembros no han dudado en dar el «sí quiero» a dicha sentencia.

2. No obstante, como sucede con frecuencia, la verdadera naturaleza del objeto de deseo súbito puede permanecer de alguna manera difusa e inexplorada durante un cierto tiempo. (3) Lo mismo sucede con la prohibición de las prácticas abusivas, también denominadas fraudes de ley, en el ámbito del IVA. Aunque se confirmó expresamente hace más de una década y desde entonces ha sido objeto de profundos debates y análisis académicos, cabe afirmar que el funcionamiento detallado de ese principio, incluyendo el criterio exacto que debe aplicarse para probar el abuso, se encuentra aún en cierto modo en las primeras fases de desarrollo.

3. En la presente remisión prejudicial se solicita al Tribunal de Justicia que explique con detalle los requisitos de aplicación y los efectos prácticos de ese principio en el contexto de una remisión prejudicial planteada por la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda).

4. Los Sres. Edward Cussens, John Jennings y Vincent Kingston (en lo sucesivo, «recurrentes») construyeron 15 viviendas de vacaciones en un terreno de Cork, Irlanda. Sobre estos inmuebles otorgaron a una empresa vinculada un arrendamiento de 20 años y 1 mes de duración. Conforme a la legislación irlandesa, el arrendamiento de 20 años fue tratado como la primera cesión de los bienes inmuebles. Se cargó el IVA sobre el valor capitalizado del arrendamiento. Este contrato fue resuelto un mes más tarde y los recurrentes vendieron los inmuebles a terceros. De conformidad con la legislación irlandesa, no se devengó IVA sobre tales ventas, ya que sólo se devenga sobre la primera cesión inicial, es decir, el arrendamiento de larga duración. Posteriormente, la autoridad tributaria irlandesa consideró que la primera cesión ?el arrendamiento de larga duración? era un montaje artificial y un abuso de Derecho. En consecuencia, dicho arrendamiento no debía tomarse en consideración a efectos del IVA y procedía cargar este impuesto sobre la venta ulterior a terceros, como si ésta hubiera sido la primera cesión. De este modo, los recurrentes tenían que pagar un importe de IVA significativamente superior.

5. La decisión de la autoridad tributaria fue recurrida y al final el asunto llegó a la Supreme Court (Tribunal Supremo). Este Tribunal plantea ocho cuestiones al Tribunal de Justicia. En las cuestiones primera y segunda se pregunta si el principio del Derecho de la Unión de la prohibición del abuso de Derecho surte efectos directos y prevalece sobre los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima. Suponiendo que el principio de prohibición del abuso de Derecho tenga efecto directo, las cuestiones cuarta y séptima solicitan aclaración acerca de los requisitos de su aplicación. Si en el caso de autos concurrieran estos requisitos, mediante la tercera cuestión se pregunta por la forma de recalificar y liquidar de nuevo las operaciones a efectos del IVA. En las cuestiones quinta, sexta y octava se pregunta acerca de las consecuencias de la incompatibilidad de una determinada disposición de Derecho nacional con la Directiva 77/388/CEE. (4)

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 77/388 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»)

6. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, (5) están sujetas al IVA las «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

7. El artículo 4, apartado 3, dispone:

«Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; [...] Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

b) La entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

8. Con arreglo al artículo 5, titulado «Entrega de bienes»:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

3. Los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales:

a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles;

b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;

c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

[...]»

9. El artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», prevé lo siguiente:

«[...]

B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) de apartado 3 del artículo 4.

[...]»

B. Derecho irlandés

10. Con arreglo al artículo 4 de la VAT Act 1972 (Ley del IVA de 1972; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en su versión en vigor en el momento pertinente:

«1) (a) Este artículo se aplicará a los bienes inmuebles:

(i) entregados por su promotor o en nombre de éste,

[...]

(b) En el presente artículo se entenderá por “derecho”, en relación con bienes inmuebles, un derecho sobre estos bienes constituido, en el momento de su creación, por un período de al menos diez años [...] y la referencia a la cesión de un derecho incluirá la referencia a la creación del mismo [...].

(2) [...] A efectos de la presente Ley se entenderá realizada una entrega de bienes inmuebles si, y sólo si, el titular de un derecho sobre bienes inmuebles a los que se aplica este artículo transmite (incluyendo la transmisión mediante renuncia o cesión) ese derecho o un derecho derivado de aquél sobre la totalidad o parte de tales inmuebles.

[...]

(4) Cuando el titular de un derecho sobre bienes inmuebles a los que se aplique este artículo ceda un derecho derivado de aquél sobre la totalidad o parte de tales inmuebles de manera que retenga el derecho de reversión, se considerará que, en relación con el derecho de reversión así retenido, a efectos del artículo 3, apartado 1, letra f), se ha adjudicado los bienes o una parte de ellos, según los casos, para una finalidad distinta de su actividad económica.

[...]

(6) Sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo o en el artículo 2, no se exigirá el impuesto sobre una entrega de bienes inmuebles:

(a) en relación con la cual no surgió, ni habría surgido de no ser por el artículo 3, apartado 5, letra b), inciso iii), a favor de la persona que efectúa la entrega, un derecho de deducción en virtud del artículo 12 por los impuestos soportados o abonados sobre la entrega o promoción de tales bienes, o

b) que hayan sido ocupados antes de la fecha especificada y que no hayan sido objeto de promoción entre dicha fecha y la fecha de entrega, salvo si se trata de una entrega de inmuebles a la que se aplique lo dispuesto en el apartado 5.

[...]

(9) Cuando una cesión de un derecho sobre bienes inmuebles esté sujeta al impuesto y tales inmuebles no hayan sido objeto de promoción desde la fecha de la cesión de dicho derecho (en el presente apartado, «derecho imponible»), cualquier cesión posterior de un derecho sobre dichos inmuebles realizada por una persona distinta del adquirente del derecho imponible se considerará, a efectos de la presente Ley, una entrega de bienes inmuebles a la que se aplicará el apartado 6.»

11. De conformidad con el artículo 10, apartado 9, de la Ley del IVA (en la versión aplicable en 2002):

«(a) Con ocasión de la entrega de bienes inmuebles y de la prestación de servicios consistentes en la promoción de bienes inmuebles, el valor de cualquier derecho sobre los bienes cedidos en el marco de la entrega o prestación se incluirá en la contraprestación.

(b) El valor de cualquier derecho sobre bienes inmuebles será su precio de mercado. Siempre que una cesión o una renuncia de un derecho sobre bienes inmuebles constituya una entrega de bienes inmuebles sujeta a impuestos, el precio de mercado de ese derecho se determinará como si la persona que efectuó la renuncia o la cesión transmitiera un derecho sobre tales inmuebles constituido por dicha persona para el período comprendido entre la fecha de la renuncia o cesión y la fecha en que el derecho renunciado o cedido habría expirado, de no ser por la renuncia o la cesión.»

12. En materia de valoración a efectos del IVA de las operaciones sobre inmuebles, se preveían normas adicionales en artículo 19 de las Value Added Tax Regulations 1979 (S.I. 63 de 1979) (Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1979), en su versión modificada, con arreglo al cual:

«(2) Cuando un titular de un derecho sobre bienes inmuebles (en el presente apartado, “cedente”) ceda un derecho derivado de aquél sobre la totalidad o parte de tales inmuebles de manera que retenga el derecho de reversión (en el presente apartado, “derecho de reversión”), se aplicarán las siguientes disposiciones:

(a) el valor del derecho de reversión se determinará deduciendo el valor del derecho cedido del valor del pleno derecho que el cedente tenía en los bienes o la parte cedida de los mismos en el momento de la cesión, y

(b) si, conforme a los términos y condiciones de la cesión, el derecho se cede por un período de veinte años o más, o se considera que se cede por un período de veinte años o más, el valor del derecho de reversión no se tendrá en cuenta.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

13. Los recurrentes eran copropietarios de un terreno en Cork (Irlanda) en el que construyeron 15 viviendas de vacaciones (en lo sucesivo, «inmuebles»). Tal como señala el órgano jurisdiccional remitente, con el fin de reducir la cuantía del IVA exigible por la venta de los inmuebles, llevaron a cabo una serie de operaciones preliminares con una sociedad vinculada, Shamrock Estates Limited (en adelante, «operaciones previas a la venta»).

14. El 8 de marzo de 2002, los recurrentes celebraron con Shamrock Estates Limited un arrendamiento de larga duración de los inmuebles por un período de 20 años y 1 mes (en lo sucesivo, «arrendamiento de larga duración»). A continuación, los inmuebles fueron arrendados de nuevo a los recurrentes por dos años (en lo sucesivo, «arrendamiento de corta duración»).

15. El 3 de abril de 2002, ambas partes resolvieron de mutuo acuerdo los arrendamientos y el pleno dominio de los inmuebles revertió a los recurrentes. En mayo de 2002, los recurrentes vendieron los inmuebles a compradores terceros.

16. Conforme a una norma básica, en Irlanda las primeras entregas de bienes inmuebles están sujetas al IVA. Las entregas posteriores están exentas. En el caso de las entregas realizadas mediante la venta del pleno dominio, el IVA se exige sobre el precio de venta. Los arrendamientos de más de 20 años de duración son considerados en Irlanda entregas de bienes inmuebles. (6) En tales casos, el IVA se aplica sobre su valor capitalizado.

17. Si los recurrentes hubieran vendido directamente los inmuebles (esto es, sin las operaciones previas a la venta) se habría devengado por la venta un IVA de 125 746 euros. Sin embargo, los recurrentes declararon 40 000 euros de IVA por el arrendamiento de larga duración, que fue la primera entrega de los inmuebles, estando exentos de IVA el arrendamiento de corta duración, la reversión tras la resolución de los arrendamientos y la posterior venta de los inmuebles en mayo de 2002.

18. La autoridad tributaria irlandesa estimó que las operaciones previas a la venta eran un montaje artificial y que no debían tenerse en cuenta a efectos de liquidación del IVA. El importe del IVA adeudado por la venta de los inmuebles era por tanto de 125 746 euros (menos los 40 000 euros ya abonados).

19. Los recurrentes impugnaron esa liquidación y al final el asunto fue recurrido ante la Supreme Court (Tribunal Supremo), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Surte efectos directos frente a un particular el principio de abuso de Derecho reconocido en la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006 en el asunto Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121) como aplicable al ámbito del IVA, a falta de una medida nacional, legislativa o judicial, que aplique dicho principio cuando, como en el presente asunto, la recalificación de las operaciones previas a la venta y de las operaciones de venta a los compradores (en lo sucesivo, conjuntamente, “operaciones de los recurrentes”) que propugnan los [Revenue] Commissioners daría lugar a una deuda de IVA a cargo de los recurrentes que no existiría si se aplicasen correctamente las disposiciones de Derecho nacional en vigor en el momento en que se celebraron las operaciones de los recurrentes?

2) Si se responde a la primera pregunta en el sentido de que el principio de abuso de Derecho surte efectos directos frente a un particular aun a falta de una medida, legislativa o judicial, que aplique dicho principio, ¿es lo suficientemente claro y preciso dicho principio para aplicarse a las operaciones de los recurrentes, concluidas antes de que se dictara la sentencia Halifax y otros y, en particular, a la luz de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los recurrentes?

3) Si el principio de abuso de Derecho se aplica a las operaciones de los recurrentes de forma que sea preciso recalificar dichas operaciones:

a) ¿qué mecanismo legal debe aplicarse para liquidar y recaudar el IVA adeudado por las operaciones de los recurrentes habida cuenta de que, con arreglo al Derecho nacional, el IVA no se devenga ni puede liquidarse o percibirse?, y

b) ¿cómo pueden imponer esta obligación los órganos jurisdiccionales nacionales?

4) A la hora de determinar si la finalidad esencial de las operaciones de los recurrentes consistía en obtener una ventaja fiscal, ¿debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional las operaciones previas a la venta (que, como ha quedado acreditado, sólo se efectuaron por motivos fiscales) de forma aislada, o debe apreciarse el objetivo de las operaciones de los recurrentes en

su conjunto?

5) ¿Debe considerarse que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA constituye una medida nacional de transposición de la Sexta Directiva, pese a ser incompatible con la disposición contenida en el artículo 4, apartado 3, de la Sexta Directiva, y con arreglo a la cual los recurrentes se considerarían sujetos pasivos con respecto a la entrega antes de la primera ocupación de los inmuebles a pesar de haber existido una enajenación previa sujeta a IVA?

6) Si el artículo 4, apartado 9, es incompatible con la Sexta Directiva, ¿incurren los recurrentes en un abuso de Derecho contrario a los principios reconocidos en la sentencia Halifax y otros por invocar dicho artículo?

7) Con carácter subsidiario, si el artículo 4, apartado 9, no es incompatible con la Sexta Directiva, ¿han obtenido los recurrentes una ventaja fiscal contraria al objetivo de la Directiva y/o del artículo 4?

8) Si se estima que el artículo 4, apartado 9, no es una norma de transposición de la Sexta Directiva, ¿se aplica en todo caso el principio de abuso de Derecho recogido en la sentencia Halifax y otros a las operaciones controvertidas con respecto a los criterios mencionados por el Tribunal de Justicia en esa sentencia?»

20. Han presentado observaciones escritas los recurrentes, junto con el Gobierno irlandés y el representante de la autoridad tributaria irlandesa (este último se denominará la parte «recurrida»), el Gobierno italiano y la Comisión. Las partes interesadas intervinientes en la fase escrita, con la excepción del Gobierno italiano, presentaron alegaciones orales en la vista celebrada el 27 de abril de 2017.

IV. Apreciación

21. Las ocho cuestiones del órgano jurisdiccional remitente pueden agruparse en cuatro temas diferentes:

- Si resulta aplicable a este asunto el principio de la prohibición del fraude de ley (cuestiones prejudiciales primera y segunda) (véase la parte B de las presentes conclusiones).
- Los requisitos de aplicación de este principio, a saber: cómo identificar la finalidad esencial de la operación (cuarta cuestión prejudicial) y el objetivo de la Sexta Directiva y de la legislación nacional de transposición (séptima cuestión prejudicial) (véase la parte C de las presentes conclusiones).
- Las consecuencias del abuso en la recalificación y nueva liquidación de las operaciones (tercera cuestión prejudicial) (véase la parte D de las presentes conclusiones).
- Las consecuencias de que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA sea considerado incompatible con la Directiva o se estime que no es una norma de transposición de la Directiva (cuestiones prejudiciales quinta, sexta y octava) (véase la parte E de las presentes conclusiones).

22. Examinaré cada uno de estos temas sucesivamente. Sin embargo, antes de emprender un análisis detallado, es preciso efectuar dos observaciones introductorias sobre la terminología.

A. Nota terminológica

23. En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional utiliza la expresión «abuso de Derecho». Es cierto que el Tribunal de Justicia utiliza a menudo dicha expresión, tanto en materia

de IVA como en otras materias. Sin embargo, desde un punto de vista general, en la práctica el Tribunal de Justicia emplea en su jurisprudencia una amplia gama de términos para referirse a fenómenos idénticos o similares. Entre tales términos se encuentra el «principio de prohibición de las prácticas abusivas», (7) o la afirmación de que «los justiciables no pueden prevalerse de las normas de la Unión de forma abusiva o fraudulenta» o que la aplicación del Derecho de la Unión «no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas». (8) Asimismo, es habitual el uso de expresiones alternativas como, por ejemplo, «elusión», (9) «eludir» (10) o «montajes puramente artificiales». (11)

24. En mi opinión, la expresión «abuso de Derecho» resulta más adecuada cuando se trata de relaciones entre particulares, en las que se considera que una de las partes ejerce, por ejemplo, derechos existentes sobre inmuebles o derechos derivados de un contrato, de manera *irrazonable, maliciosa o perjudicial*. No hay duda, pues, de que esa parte es titular de tales derechos (en el sentido de prerrogativa jurídica); lo que puede resultar problemático es la manera en que los ejerce.

25. Esta situación se contrapone al tipo de presunto abuso controvertido en el presente asunto, en el que se discute efectivamente *el ámbito de aplicación* de las disposiciones del Derecho de la Unión y si se han invocado de manera «artificial», sin perseguir el objetivo legislativo. (12)

26. En otras palabras, en el ámbito del Derecho público, el concepto más oportuno para reflejar la idea que realmente se quiere transmitir es el de «elusión», y no el de «abuso de Derecho», que pertenece fundamentalmente al Derecho privado. No obstante, dado que el término «abuso» es utilizado ahora ampliamente en la jurisprudencia y el lenguaje de la Unión, lo mantendré. Sin embargo, prefiero y utilizaré en estas conclusiones la expresión «fraude de ley», que al menos apunta un poco más al contexto de Derecho público del concepto.

27. Asimismo, la falta de una terminología normalizada refleja una diversidad más profunda en el enfoque y la aplicación de la prohibición del abuso en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Pone de manifiesto en efecto una cuestión más fundamental: ¿existe un único principio general de prohibición del fraude de ley o se trata más bien de diversos principios específicos para cada ámbito?

28. Por ejemplo, en materia de IVA, el carácter «artificial» de las operaciones es un requisito fundamental. Efectivamente, la posición básica de la Comisión en el presente asunto ¿aunque expresada de manera un tanto velada? consiste básicamente en que el carácter artificial de las operaciones *equivale* a un abuso si reduce la deuda por IVA. En cambio, en el ámbito de la libre circulación, por ejemplo, se atribuye menos importancia (y en ocasiones prácticamente ninguna) al carácter artificial. (13)

29. En mi opinión, es justo reconocer esta diversidad y no sostener que en la Unión existe un principio monolítico de prohibición del fraude de ley. (14) ¿Significa esto entonces que sigue existiendo un único principio de prohibición del fraude de ley que se aplica de forma distinta en ámbitos diferentes? ¿O significa más bien que hay múltiples principios específicos de cada ámbito?

30. Por interesante que sea esta cuestión, no estimo que sea necesario abordarla en detalle aquí. En la práctica, la respuesta depende fundamentalmente de la definición y el consiguiente nivel de abstracción que se elija a estos efectos. A un alto nivel de abstracción, puede existir en efecto una idea arquetípica unificadora del principio del abuso, cuya borrosa sombra se proyecta trémula en algún lugar de las paredes de la alegórica caverna de Platón. Sin embargo, cuando se pretende obtener una imagen más nítida, examinando en particular los requisitos concretos del abuso en ámbitos jurídicos determinados, se manifiesta una considerable diversidad.

31. Por estas razones, en las presentes conclusiones, que ciertamente no versan sobre la formulación de nuevos grandes principios, sino sobre prosaicas cuestiones prácticas de detalle, me referiré al «principio de prohibición del fraude de ley en el IVA» al examinar los requisitos y su aplicación en el ámbito específico del IVA.

B. Cuestiones prejudiciales primera y segunda: aplicabilidad del principio de prohibición del fraude de ley en el ámbito del IVA

32. Las cuestiones prejudiciales primera y segunda del órgano jurisdiccional remitente se refieren, en esencia, al *grado de precisión* del principio del Derecho de la Unión que prohíbe el fraude de ley en materia de IVA y su *aplicación temporal*. Cuando tuvieron lugar los hechos del procedimiento principal, ¿eran suficientemente precisos el principio y sus requisitos de aplicación para poder ser aplicables en la práctica al caso de autos?

33. La pregunta es completamente legítima, en particular habida cuenta de que la sentencia Halifax, en la que por primera vez se aplicó el principio de prohibición del fraude de ley en el IVA y se especificaron sus requisitos, es de fecha posterior a los hechos del litigio principal. No obstante, las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente están formuladas en términos de efecto directo, falta de medidas de aplicación y posibilidad de que un principio general del Derecho surta efectos directos frente a un particular. Como explicaré en esta parte, la cuestión del efecto directo carece de pertinencia, desde un punto de vista técnico, en relación con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluyendo la jurisprudencia que confirma la existencia de un principio general del Derecho.

34. La presente parte está estructurada del siguiente modo: en primer lugar, analizaré en general la naturaleza y la falta de medidas (legislativas) de aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de los principios generales del Derecho de la Unión establecidos en ella (1); en segundo lugar, examinaré las potenciales limitaciones temporales de las decisiones del Tribunal de Justicia (2); y, por último, combinaré estas dos series de consideraciones y las aplicaré al presente asunto (3).

1. Medidas de aplicación y efectos en el tiempo de la jurisprudencia y los principios generales

35. En primer lugar, en cuanto a la aplicación en el tiempo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la norma general es la *retroactividad eventual*: el Tribunal de Justicia realiza una interpretación *ex tunc* de las disposiciones del Derecho de la Unión, que acto seguido es inmediatamente aplicable a todos los asuntos pendientes (y con carácter excepcional, incluso a las decisiones firmes (15)) en los que sea pertinente aplicar la misma disposición. La jurisprudencia aclara y precisa el significado y alcance de las normas de Derecho de la Unión, tal como deben o habrían debido ser entendidas y aplicadas desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia del tribunal competente. (16)

36. En cuanto a las potenciales medidas para la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de

Justicia, hay que decir que las interpretaciones de las normas jurídicas efectuadas por éste quedan incorporadas a esas mismas normas. Según la separación (17) o «asignación horizontal y vertical» de competencias, (18) la función del Tribunal de Justicia es determinar el Derecho, no crearlo. (19)

37. Por estos motivos, la jurisprudencia de la Unión no requiere, para que surta efectos, medidas de aplicación. A veces, es ciertamente posible que la jurisprudencia sea (parcialmente) codificada. En otras ocasiones, se tendrá en cuenta la jurisprudencia cuando se promulgan nuevas versiones de las leyes pertinentes o se introducen modificaciones. Todo esto es posible, pero sin duda no constituye un requisito previo para la aplicabilidad de esa jurisprudencia. Para que surta efecto, la jurisprudencia no requiere medidas legislativas de aplicación.

38. En segundo lugar, en lo que respecta a los principios generales, indudablemente puede afirmarse que, dado que son *principios* y tienen carácter *general*, se aplican sin limitaciones temporales una vez que se ha determinado su existencia. Por tanto, son independientes de que una ley los cree o incluso les atribuya efectos, así como de las propias limitaciones temporales de dicha ley.

39. Sin embargo, no creo que la total inexistencia de limitaciones temporales a la aplicación de los principios generales sea una tesis muy sensata, por una serie de factores. Dejando a un lado todas las cuestiones teóricas y ontológicas, se suscitan también una serie de problemas prácticos. Destaca uno en especial: si la existencia de un principio general del Derecho de la Unión sólo es confirmada de forma auténtica por una decisión del Tribunal de Justicia, cuyos efectos temporales también están limitados, ¿puede el propio principio general establecido en esa misma decisión estar dotado no sólo de la misma *retroactividad eventual*, sino en esencia de una *aplicación retroactiva plena*, más allá de las normas aplicables habitualmente a la jurisprudencia del Tribunal?

40. A todos los efectos prácticos, por tanto, un principio general del Derecho de la Unión cuya existencia ha sido confirmada por una decisión del Tribunal de Justicia *compartirá*, en cuanto a los dos elementos fundamentales que aquí nos ocupan, las mismas características que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: se aplicará también a los asuntos pendientes y no requerirá medidas específicas de aplicación para surtir efecto.

41. Por estos motivos, para la aplicación de los principios generales del Derecho de la Unión, no es necesario efecto directo ni medidas específicas de transposición. (20) Al efectuar la liquidación de operaciones, las normas de la Unión en materia de IVA y las normas nacionales que las transponen deben aplicarse a la luz de los principios generales formulados por la jurisprudencia y de conformidad con los mismos, incluido el principio de prohibición del fraude de ley en el IVA. Así ocurre, además, con las operaciones que tuvieron lugar antes de la sentencia Halifax, pero cuya liquidación estaba pendiente en el momento en que se dictó la citada sentencia.

2. Limitaciones en el tiempo

42. En ocasiones, el Tribunal de Justicia ha limitado en el tiempo los efectos de sus sentencias. Tales limitaciones son excepcionales. (21) El Tribunal de Justicia sólo actúa de ese modo cuando lo exigen consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (22) y siempre que se cumplan dos requisitos, a saber, «la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves [como consecuencia de la sentencia]». (23) Cabe recordar asimismo que si ya existe jurisprudencia en la materia, el Tribunal de Justicia no impondrá tales limitaciones. (24)

43. Todos estos requisitos y su aplicación tienen un rasgo en común: la previsibilidad. Esta es la razón por la que, por ejemplo, el Tribunal de Justicia puede imponer excepcionalmente

limitaciones temporales sólo en el primer asunto en el que se interpretó la legislación, pero no en las decisiones posteriores que confirman ese mismo enfoque. Por otro lado, debe reconocerse asimismo que, en general, cuanto más se aleje el Tribunal de Justicia, en su desarrollo de la legislación, del tenor concreto de las disposiciones interpretadas, probablemente más difícil resultará mantener la norma de la aplicación *ex tunc* plena de esas decisiones judiciales. (25)

3. *Aplicación al presente asunto*

44. Las proposiciones generales enunciadas en los títulos 1 y 2 anteriores sirven como base para responder a las cuestiones primera y segunda del órgano jurisdiccional remitente.

45. Desde el asunto Halifax, el principio de prohibición del fraude de ley en el IVA (siempre que concurren los requisitos objetivos y subjetivos) resultó aplicable a todos los asuntos pendientes para los que era pertinente, sin necesidad de que los Estados miembros adoptaran medidas específicas de aplicación de ese principio.

46. En concreto, con el fin de realizar la liquidación de las operaciones, las autoridades tributarias del Estado miembro deben interpretar y aplicar, a la luz del citado principio, la Sexta Directiva y las medidas nacionales que la transponen. Así sucede también en el caso de las liquidaciones pendientes en la fecha en que el Tribunal dictó la sentencia Halifax, pero relativas a operaciones de fecha anterior a esa sentencia.

47. Entiendo los temores del tribunal remitente acerca de que este enfoque, aun cuando cumple plenamente las normas generales relativas a los efectos temporales de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes expuestas, pudiera suscitar problemas de seguridad jurídica. No obstante, en mi opinión, indudablemente este no es un caso excepcional que pueda justificar la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia Halifax. Desearía subrayar a este respecto tres puntos en particular.

48. En primer lugar, la prohibición de las «prácticas abusivas» o del «abuso de Derecho» ha sido aplicada por el Tribunal de Justicia desde la década de 1970 en una amplia gama de materias y en términos no específicos de esas materias. (26) Esa utilización amplia del concepto sirve para confirmar su «carácter general que, por definición, es inherente a los principios generales del Derecho». (27)

49. En segundo lugar, diversos preceptos de la Sexta Directiva, entre ellos el artículo 13, parte B, han recogido desde 1977 referencias expresas a la prevención del abuso. (28) Así, sólo con leer las disposiciones de la Sexta Directiva, la existencia de una prohibición de la elusión y el abuso inherente al sistema de dicha Directiva no resultará sorprendente. Más en general, la prohibición del fraude de ley fue avalada expresamente por el legislador hace más de dos décadas en el Reglamento n.º 2988/95 como requisito para la protección de los intereses financieros de la Unión. (29)

50. En tercer lugar, la prohibición contenida en el citado Reglamento estableció dos requisitos para apreciar un abuso: un requisito objetivo (el cumplimiento de la finalidad legislativa) y un requisito subjetivo (carácter artificial de las operaciones). (30) En 2000 (es decir, antes de los hechos del litigio principal), el Tribunal de Justicia ya había señalado, en su sentencia Emsland-Stärke, exactamente los mismos requisitos en los que se basa la prohibición general del fraude de ley. Cuando en 2006 el Tribunal de Justicia confirmó en la sentencia Halifax que esos requisitos son también aplicables en el ámbito del IVA, no los modificó. (31)

51. Como ya se ha reconocido, (32) existen diferencias en la aplicación específica del principio de prohibición del fraude de ley en las distintas áreas. La sentencia Halifax del Tribunal de Justicia

fue, en efecto, la primera confirmación explícita de los requisitos y la aplicación del principio en el ámbito del IVA. No obstante, habida cuenta de todos los puntos antes expuestos, ciertamente no fue una interpretación sorprendente o revolucionaria del principio que se apartara de la jurisprudencia existente. Fue también coherente con las referencias a la prevención de los abusos que ya figuraban en la Sexta Directiva y en el Reglamento relativo a la protección de los intereses financieros de la Unión.

52. En cuarto lugar, limitar en el tiempo los efectos de una sentencia plantea ya problemas en términos de objetividad del Derecho. (33) Por tanto, la decisión de limitar los efectos en el tiempo de una sentencia debe adoptarse necesariamente en la propia sentencia. Dado que no se impuso dicha limitación en el propio asunto Halifax, es difícil comprender por qué, salvo en circunstancias realmente extraordinarias, debe imponerse una década más tarde y en relación con un asunto distinto.

53. En quinto lugar, tal como se ha indicado antes, (34) uno de los requisitos previos para limitar los efectos en el tiempo de una sentencia es que las partes que pretendan beneficiarse de esa limitación actúen de buena fe. Es cierto que la «mala fe» no es un requisito autónomo para apreciar un abuso (y en realidad no hay ningún indicio de que los recurrentes actúen de mala fe). Sin embargo, en la medida en que concurren los requisitos objetivos y subjetivos para apreciar un abuso, parece en cierta forma incoherente concluir que el sujeto pasivo, no obstante, actuó completamente de buena fe, a efectos de justificar la medida excepcional de limitar los efectos en el tiempo de una sentencia del Tribunal de Justicia.

54. Por último, tal como ha confirmado ya el Tribunal de Justicia, en las situaciones en que concurren los requisitos del abuso, el sujeto pasivo no puede invocar los principios de seguridad jurídica o confianza legítima para justificar de algún modo dicho abuso. (35)

55. Por consiguiente, no aprecio ninguna razón para limitar los efectos temporales de la sentencia Halifax en el presente asunto.

4. *Conclusión*

56. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones primera y segunda del órgano jurisdiccional remitente del siguiente modo:

Las disposiciones de la Sexta Directiva y las medidas nacionales de transposición de esta Directiva deben interpretarse a la luz del principio general de la Unión de prohibición del fraude de ley en el ámbito del IVA. Así sucede también:

- a falta de medidas nacionales, legislativas o judiciales, que apliquen ese principio;
- en asuntos como aquel del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, en los que las operaciones de que se trata fueron concluidas antes de la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Cuestiones prejudiciales cuarta y séptima: requisitos de aplicación del principio del fraude de ley en el ámbito del IVA

57. Mediante sus cuestiones cuarta y séptima, el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación acerca de los requisitos para apreciar un fraude de ley. Aunque corresponde en definitiva al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de estos requisitos, (36) el Tribunal de Justicia puede ofrecer ayuda facilitando aclaraciones sobre la interpretación y aplicación de tales requisitos.

1. *Los dos requisitos para apreciar un fraude de ley en asuntos de IVA*

58. Para determinar la existencia de una práctica abusiva, la carga de la prueba del cumplimiento de los dos requisitos incumbe a la autoridad tributaria de un Estado miembro.

59. En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que, «a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones» (*«requisito objetivo»*). Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal (*«requisito subjetivo»*). (37)

60. Estos dos requisitos son independientes, distintos y acumulativos. En mi opinión, esto resulta obvio por la forma en que se enuncian normalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y se interpretan a la luz de las situaciones de hecho concretas. El requisito objetivo se refiere a la finalidad jurídica del legislador y si se ha cumplido. El requisito subjetivo se refiere a la finalidad práctica de las operaciones realizadas. A continuación, analizaré sucesivamente estos requisitos.

2. *Requisito objetivo: ¿la ventaja fiscal es contraria al objetivo de las «disposiciones pertinentes»?*

61. En la séptima cuestión se pregunta si los recurrentes han obtenido una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la legislación nacional y de la Directiva. Este Tribunal sólo es competente para responder a esta cuestión en la medida en que se refiera a la finalidad de la Directiva.

62. Como observación preliminar, diré que las autoridades tributarias podrían tener la tentación de afirmar que la finalidad de la Sexta Directiva consiste en transferir recursos económicos de los contribuyentes al Estado. Toda disminución de los ingresos fiscales y, por tanto, toda optimización fiscal serían pues contrarias a ese objetivo general de la legislación tributaria.

63. Esta afirmación es claramente incorrecta. El Tribunal de Justicia ha confirmado en varias ocasiones que «la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA» y que «el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal». (38)

64. En otras palabras, no existe ninguna obligación jurídica de abonar el impuesto máximo posible. Por consiguiente, la finalidad a la que se refiere el requisito objetivo del criterio de Halifax no puede ser simplemente el fin *global* de toda la legislación tributaria: la recaudación fiscal. ¿Cuál puede ser entonces la finalidad *específica* en este contexto?

a) *Jurisprudencia sobre el objetivo de las «disposiciones pertinentes»*

65. Empezaré con una observación básica sobre la formulación de la cuestión, que resulta

fundamental para el razonamiento siguiente, a saber: la jurisprudencia no se refiere al incumplimiento del objetivo de la Directiva en general, sino de sus «disposiciones pertinentes». (39) Así queda confirmado ampliamente por la aplicación práctica del requisito por el Tribunal de Justicia. (40) En consecuencia, la conclusión de que concurre el requisito objetivo requiere en principio i) la identificación de las «disposiciones pertinentes», ii) la determinación de su objetivo y iii) la demostración de que no se ha alcanzado ese objetivo. (41)

66. Un análisis más detenido de la jurisprudencia pone de manifiesto que el mencionado criterio referente al objetivo se aplica de formas ligeramente distintas. A fin de ilustrar este punto y preparar el terreno para valorar el objetivo de las disposiciones pertinentes en el presente asunto, expongo a continuación tres ejemplos en el ámbito del IVA: los asuntos Halifax, Part Service y WebMindLicences. (42)

67. En el asunto Halifax, el problema del abuso se suscitó principalmente porque las operaciones fueron estructuradas de forma que las empresas del grupo Halifax podían mantener su condición de exentas en el impuesto repercutido y, sin embargo, deducir todo el impuesto soportado en relación con tales operaciones. El Tribunal de Justicia interpretó el artículo 17, apartados 2, 3 y 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que el derecho a deducir el impuesto soportado, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, requiere una relación entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación por la que se repercute. (43) En caso de que un sujeto pasivo normalmente *no* realice operaciones conformes con las disposiciones del régimen de deducciones, sería contrario al objetivo de dichas disposiciones permitirle deducir todo el IVA soportado. (44)

68. En el asunto Part Service, (45) las empresas habían dividido los contratos de arrendamiento financiero de vehículos en partes diferenciadas (en particular, seguro, financiación, intermediación y arrendamiento). El Tribunal de Justicia se basó en la norma en virtud de la cual, cuando existen varias operaciones formalmente distintas, deben no obstante ser liquidadas conjuntamente cuando «al término de un análisis aun meramente objetivo, se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación». (46) En tales casos, la tributación separada de las operaciones sería contraria «al objetivo del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, a saber, la imposición de la totalidad de la contraprestación obtenida o por obtener del destinatario de la prestación». (47)

69. En el asunto WebMindLicences, (48) las empresas habían realizado una serie de operaciones de modo que, aparentemente, las licencias correspondientes eran suministradas desde Portugal y no desde Hungría (en este último país el tipo del IVA de esta clase de operaciones es mucho mayor). En la sentencia dictada en dicho asunto, el Tribunal de Justicia se centró en el objetivo de las disposiciones específicas de la Directiva 2006/112, en las que se define el lugar de prestación de los servicios. (49) Declaró que no existiría abuso si los servicios se suministraran realmente desde Portugal. No obstante, «no sucede lo mismo si la prestación de servicios se realiza en realidad en [Hungría]».

70. Así pues, en todos los asuntos antes citados, está claro que fue tomada en cuenta la finalidad de las disposiciones concretas de la directiva aplicable y que efectivamente ha de tomarse en consideración a fin de poder determinar si se cumple el requisito objetivo.

b) *La combinación de los dos requisitos propuesta por la Comisión*

71. En ninguna de las alegaciones escritas se indica de forma clara y expresa cuáles son las «disposiciones pertinentes» a efectos de determinar un potencial abuso en el presente asunto.

72. En la vista, la Comisión mencionó el conjunto o serie de disposiciones en materia de IVA

pertinentes en el presente asunto y citó los artículos 2, apartado 1, 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva. La Comisión señaló también en la vista que el objetivo de tales disposiciones consiste en garantizar la «correcta aplicación» o el «tratamiento fiscal normal» de las operaciones.

73. Coincido en que esas son las disposiciones aplicables. (50) Pero no considero que sea una exposición convincente del objetivo. El razonamiento de la Comisión es simplemente circular.

74. Obviamente es deseable que todas las disposiciones de la Sexta Directiva sean aplicadas adecuadamente de forma que las operaciones reciban un tratamiento fiscal normal. Pero aquí la cuestión es precisamente: ¿qué es una liquidación correcta? En este caso, todo el problema se deriva de que hay una liquidación técnicamente correcta. En las palabras de la sentencia Halifax, ha tenido lugar una «aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva» (51) a todas las operaciones.

75. Cuando en la vista se le insistió sobre este particular, la Comisión aclaró que lo que quería decir es que el *objetivo de las disposiciones pertinentes es la tributación de la operación real y sustantiva*. Dado que los arrendamientos de larga y corta duración no eran reales sino simulados, no deben tenerse en cuenta.

76. Supondré por el momento que la Comisión tiene razón y que la finalidad de esas disposiciones es la tributación de operaciones reales y sustantivas. De ser así, entonces en la práctica el centro de atención se desplaza por completo al segundo requisito subjetivo sobre el carácter artificial del criterio relativo al abuso establecido en las sentencias Emsland-Stärke y Halifax. Así, si ese requisito concurre y la operación es efectivamente artificial (no real o sustantiva), entonces *a fortiori* la aplicación de las normas del IVA a dicha operación *no puede alcanzar su objetivo*. (52)

77. Saber qué operaciones son reales o sustantivas y cuáles son, por el contrario, artificiales o simuladas resulta totalmente determinante. Los dos requisitos se funden en uno.

78. Este enfoque presenta, a mi juicio, varios problemas importantes. Señalaré cuatro de ellos.

79. En primer lugar, suprime efectivamente el primer componente del criterio de la sentencia Halifax. A mi juicio, no es éste el enfoque correcto, pero si lo fuera, es importante indicarlo expresamente. Tal como confirmó, por ejemplo, la sentencia Halifax, «según ha recordado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia, la legislación comunitaria también debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables [...]. Este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor 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». (53)

80. No es ningún secreto la tensión existente entre el principio de prohibición del fraude de ley y el principio de legalidad y de seguridad jurídica. En consecuencia, es importante que sus requisitos presenten la mayor claridad posible. (54) Debo señalar asimismo que el anterior razonamiento que justifica la aplicación inmediata de la sentencia Halifax a los asuntos pendientes se basaba parcialmente en la idea de que los requisitos para apreciar el abuso estaban claros al menos desde el año 2000, que es la fecha de la sentencia Emsland-Stärke. (55) Si los dos requisitos enunciados en la citada sentencia se funden ahora en uno, esta premisa ya no se mantiene, a mi juicio.

81. En segundo lugar, incluso si se sostuviera que los dos requisitos siguen aplicándose técnicamente, (56) aun siendo en ambos un factor determinante el carácter artificial, estimo que

este enfoque cuando menos no encaja bien con el adoptado en la jurisprudencia anterior, como en las sentencias Halifax, Parts Service y WebMindLicences, (57) en las que se identificaron con más claridad las disposiciones controvertidas y su objetivo.

82. En tercer lugar, los dos requisitos se enunciaron por vez primera en la sentencia Emsland-Stärke. En ese asunto, y en su forma más habitual en asuntos posteriores, son en realidad una reproducción literal de los requisitos de la disposición de prevención de la elusión del Reglamento n.º 2988/95 relativo a la protección de los intereses financieros de la Unión (artículo 4, apartado 3). (58) Cabe que sea únicamente una especulación, pero quizás sea razonable suponer que esa disposición habría sido aplicada en el asunto Emsland-Stärke si el Reglamento hubiera sido aplicable *ratione temporis*. (59) En efecto, el Tribunal de Justicia ha considerado desde entonces que el artículo 4, apartado 3, del Reglamento n.º 2988/95 y los dos requisitos relativos al abuso son intercambiables. (60) En un ámbito ya excesivamente complejo, la evolución del criterio relativo al abuso según lo propuesto por la Comisión ¿que supone la unificación de los requisitos objetivo y subjetivo? suscitaría difíciles interrogantes en torno a la interacción futura del Reglamento y el principio.

83. Por último, la aplicación de los requisitos del principio de prohibición del fraude de ley en el IVA ha de modularse inevitablemente en cierta medida en los distintos ámbitos en los que se aplica. Sin embargo, a mi juicio, resulta aún más difícil (tal vez incluso imposible) compatibilizar el concepto de abuso redefinido de la forma propuesta (un criterio del carácter artificial) con el concepto de abuso aplicado en otros asuntos. Así, en los asuntos sobre libre circulación y nacionalidad, la cuestión del carácter artificial no sólo ha sido considerada no determinante en diversas ocasiones, sino que en la práctica ha sido tratada casi como irrelevante. (61)

c) *Apreciación del cumplimiento de la finalidad en el presente asunto*

84. A la luz de lo que precede, propongo rechazar el enfoque propuesto por la Comisión y mantener en su lugar un enfoque que refleje con mayor exactitud la jurisprudencia del Tribunal de Justicia existente.

85. En el presente asunto, el abuso alegado consiste en el cumplimiento artificial de los requisitos relativos a i) la primera entrega de los inmuebles y ii) la exención de las entregas posteriores (que son, en realidad, las dos caras de la misma moneda).

86. Por consiguiente, es preciso examinar la finalidad de gravar con el IVA las entregas anteriores a la primera ocupación y la exención de las posteriores, tal como se refleja en los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva.

87. El planteamiento básico de la imposición del IVA a las transmisiones de inmuebles puede resumirse en términos elementales del siguiente modo: la primera venta tributa y las demás están exentas. El objetivo de este sistema se aclara en la propuesta original de la Comisión y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

88. La exposición de motivos adjunta a la propuesta original de la Comisión señalaba «que la construcción y comercialización de edificios nuevos ha de tributar, cualquiera que sea la calidad en que actúe el vendedor. Para solventar las dificultades de distinguir entre edificios nuevos y antiguos, se ha utilizado el concepto de primera ocupación a fin de determinar el momento en el que el edificio sale del proceso de producción y pasa a ser objeto de consumo, esto es, cuando el edificio comienza a ser utilizado por su propietario o un arrendatario». A continuación, la exposición de motivos se refiere a que los inmuebles se consumen en virtud de su primera ocupación y a la posibilidad de que un inmueble «vuelva a entrar en el circuito comercial» o sea «comercializado de nuevo». (62)

89. Esa formulación indica que el concepto de primera ocupación se equipara con que el inmueble salga del proceso productivo, sea objeto de consumo o entre en el circuito comercial.

90. En la sentencia *Goed Wonen I*, el Tribunal de Justicia entendió la exención en términos similares, declarando que «al igual que las ventas de una edificación *nuevas posteriores a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso productivo*, el arrendamiento de un bien inmueble debe en principio estar exento de imposición» (el subrayado es mío). (63)

91. Por tanto, el objetivo de la aplicación conjunta de los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva puede reformularse como la imposición del IVA cuando un bien inmueble entra por primera vez en el circuito comercial.

92. En mi opinión, una cesión del tipo que se describe en el litigio principal no respeta ese objetivo.

93. El conjunto de elementos que conduce a esta conclusión es, en concreto, el siguiente (tal como entiendo la resolución de remisión): i) el hecho de que el arrendamiento de larga duración se celebrara con una entidad controlada por los recurrentes; ii) la circunstancia de que el arrendamiento de larga duración fuera resuelto muy poco tiempo después de su firma, en comparación con su duración total; iii) el hecho de que durante ese breve período, se volviera a celebrar otro arrendamiento, esta vez de corta duración, con el resultado neto de que el control de los inmuebles nunca fue cedido por los recurrentes, de manera que, teniendo en cuenta todas estas circunstancias, no parece que hayan salido del proceso de producción.

94. A la luz de lo anterior, y sin perjuicio de la apreciación final que efectúe el órgano jurisdiccional nacional, en casos como el de autos, considerar que un arrendamiento de larga duración entre partes vinculadas, resuelto muy poco después de su celebración sin que se haya utilizado el inmueble, constituye una «entrega anterior a su primera ocupación» resulta contrario al objetivo de los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva.

3. *Requisito subjetivo: ¿la finalidad esencial era obtener una ventaja fiscal?*

95. En lo que respecta al requisito subjetivo, en la cuarta cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si, para determinar la finalidad esencial, las operaciones previas a la venta deben considerarse de forma aislada o como parte del conjunto de operaciones.

96. Es conveniente comenzar examinando más detenidamente el significado de «finalidad esencial».

97. En la jurisprudencia el criterio subjetivo se presenta en formas distintas. Además de la «finalidad esencial», (64) algunas sentencias aluden al «único objetivo» (65) o la «única finalidad» (66) de obtener una «ventaja fiscal [indebida]». (67) Otras combinan las dos («finalidad esencial [...]

[únicamente para] obtener una ventaja fiscal»). (68) Y otras se refieren al hecho de que las operaciones comerciales no sean «normales». (69)

98. Todas estas distintas expresiones del criterio subjetivo presentan un rasgo en común. En todas ellas la pregunta consiste en si existe *alguna* razón económica para actuar de ese modo *que no sea* reducir el pago de impuestos. El listón se coloca a distintas alturas.

99. En la sentencia Parts Service, el Tribunal de Justicia declaró que puede existir una práctica abusiva si la finalidad principal es obtener una ventaja fiscal. (70) Esto implica potencialmente un concepto muy amplio de abuso. En marcado contraste, en las sentencias Halifax y Weald Leasing se señaló que no existen prácticas abusivas «cuando las operaciones en cuestión *pueden* tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales» (el subrayado es mío). (71) En la sentencia Cervati y Malvi, para la existencia del abuso se exigió que las operaciones «carezcan de toda justificación económica y comercial». (72)

100. Estas últimas sentencias, que efectivamente adoptan un concepto más restrictivo de abuso, son predominantes. Reflejan también las expresiones más habituales como «finalidad esencial», «único objetivo» o montajes «puramente artificiales».

101. En mi opinión, el criterio subjetivo debe aplicarse de modo restrictivo en la línea del enfoque seguido en asuntos como Halifax y RBS. Si las operaciones controvertidas pueden tener una justificación económica distinta de la obtención de una ventaja fiscal, el criterio no resulta satisfecho. Este enfoque no sólo refleja la jurisprudencia predominante, sino que también está en consonancia con el principio de legalidad, (73) que «se impone con especial rigor 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». (74)

102. Teniendo presente este enfoque de la finalidad esencial, vuelvo ahora al punto específico planteado en la cuarta cuestión del órgano jurisdiccional remitente, a saber: ¿con respecto a *qué operaciones* exactamente debe examinarse la finalidad esencial?

103. El órgano jurisdiccional remitente propone dos alternativas: o bien i) las operaciones previas a la venta, o bien ii) las operaciones previas a la venta y la venta final consideradas conjuntamente.

104. A mi parecer, esta última opción es, en cualquier caso, un marco de referencia erróneo. A mi parecer es evidente que, salvo en casos de fraude fiscal (que no se alega en el presente asunto), si el marco de referencia se amplía suficientemente, para incluir todo el proceso de construcción y el posterior ciclo de vida del inmueble, siempre podrá encontrarse alguna motivación económica que vaya más allá de una «mera» ventaja fiscal. En efecto, ese enfoque siempre impediría el cumplimiento del requisito subjetivo.

105. Así, en el contexto del caso de autos, es probable que una o varias de las operaciones previas a la venta sean pertinentes en este asunto. Aparte de esta observación general, estimo que incumbe en definitiva al órgano jurisdiccional remitente determinar la operación o serie de operaciones respecto a las cuales ha de perseguirse una «finalidad esencial» y en qué consiste esa finalidad esencial.

106. A tal efecto, el órgano jurisdiccional remitente debe, no obstante, tener en cuenta todos los hechos y circunstancias del caso de autos, pudiendo incluirse las operaciones comerciales anteriores y posteriores. (75) En otras palabras, a fin de apreciar plenamente la finalidad esencial de las operaciones previas a la venta en sí, el órgano jurisdiccional remitente ha de tomar en consideración un contexto fáctico más amplio.

107. En efecto, en el presente asunto, si las operaciones previas a la venta se aislaran por completo de su contexto general, no existiría ninguna ventaja fiscal en absoluto, sino por el contrario una carga fiscal (porque la ventaja es de carácter relativo y sólo surge por la venta ulterior a terceros).

4. *Conclusión*

108. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales cuarta y séptima del órgano jurisdiccional remitente del siguiente modo:

Cuarta cuestión prejudicial

En un caso como el de autos, la «finalidad esencial» no debe buscarse en relación con las *operaciones previas a la venta* y la venta final consideradas conjuntamente. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar las operaciones concretas previas a la venta en relación con las cuales resulta más adecuado evaluar la «finalidad esencial» a efectos de determinar un potencial fraude de ley en el IVA.

Séptima cuestión prejudicial

En circunstancias como las del procedimiento principal en que:

- se celebra un arrendamiento de larga duración entre un sujeto pasivo y otro sujeto pasivo vinculado;
- dicho arrendamiento es resuelto muy poco tiempo después de ser firmado, en comparación con su duración total;
- durante ese breve período, se volvió a arrendar el inmueble al primer sujeto pasivo, de modo que el resultado neto consistió en que el sujeto pasivo que concedió el arrendamiento de larga duración nunca cedió realmente el control sobre los inmuebles arrendados;

resultaría contrario al objetivo de los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva tratar el arrendamiento de larga duración como una «entrega anterior a su primera ocupación» en el sentido del artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva.

D. Tercera cuestión prejudicial: recalificación y nueva liquidación de las operaciones

109. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo han de recalificarse las operaciones en cuestión en el supuesto de que el principio de prohibición del fraude de ley se aplique en este asunto.

110. Cuando se ha comprobado la existencia de una práctica de fraude de ley, las operaciones en que ésta consiste deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de este abuso. (76) Sin embargo, la redefinición no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude fiscal. (77)

111. Por lo tanto, en primer lugar, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, basándose en las indicaciones proporcionadas en la respuesta a las cuestiones primera, segunda, cuarta y séptima, si algunos elementos de las operaciones controvertidas en el asunto principal son constitutivos de una práctica abusiva.

112. De ser así efectivamente, correspondería a dicho órgano jurisdiccional, en segundo lugar, redefinir esas operaciones para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido elementos constitutivos de esta práctica abusiva.

113. Así, si el tribunal nacional concluyera, por ejemplo, que las operaciones previas a la venta constituyeron una vulneración del principio de prohibición del fraude de ley, tales operaciones no deben tenerse en cuenta a efectos de la liquidación de la deuda en concepto de IVA de los recurrentes.

114. A la luz de los hechos descritos en la resolución de remisión del tribunal remitente y sin perjuicio de la apreciación final que efectúe dicho tribunal, la ulterior venta de los inmuebles sería considerada una primera entrega de los mismos. El IVA de esa venta se liquidaría con arreglo a las normas nacionales aplicables, interpretadas conforme al Derecho de la Unión, en particular los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva.

115. En lo que se refiere a la dimensión institucional de la tercera cuestión del órgano jurisdiccional remitente, únicamente cabe reiterar que incumbe a la legislación nacional determinar la institución competente para recalificar y realizar una nueva liquidación de las operaciones pertinentes, conforme al principio de autonomía procedimental nacional, y respetando los principios de equivalencia y efectividad.

116. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia responder a la tercera cuestión del siguiente modo:

- Cuando se ha comprobado la existencia de una práctica de fraude de ley, las operaciones en que ésta consiste deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de este abuso.
- En circunstancias como las del asunto principal, en la medida en que las operaciones previas a la venta no sean tenidas en cuenta en virtud del principio de prohibición del fraude de ley, y por tanto se considere que la venta posterior de los inmuebles constituye la primera entrega de los mismos, esta última venta deberá liquidarse a efectos del IVA con arreglo a las normas nacionales aplicables, interpretadas a la luz del Derecho de la Unión, en particular los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva.

E. Cuestiones prejudiciales quinta, sexta y octava: compatibilidad del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA con la Sexta Directiva

117. Las cuestiones prejudiciales quinta, sexta y octava del órgano jurisdiccional remitente se basan en la hipótesis de que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA resulte incompatible con la Sexta Directiva y, por tanto, no lleve a cabo su transposición.

118. Sin embargo, de la resolución de remisión y de las alegaciones escritas y orales formuladas ante el Tribunal de Justicia no se desprende con claridad cuál es el origen de la incompatibilidad o la naturaleza de la falta de transposición.

119. En caso de falta total de transposición de una directiva, la situación jurídica es, en algunos aspectos, relativamente clara. No hay medidas de transposición y, por consiguiente, la ley

nacional es incompatible con dicha directiva. En cambio, en el presente asunto Irlanda adoptó medidas de transposición de la Sexta Directiva. Además, no se ha alegado que la aplicación del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA no consiga absolutamente en ninguna situación práctica el resultado perseguido por dicha Directiva (usando la terminología del artículo 288 TFUE). Por tanto, no cabe afirmar de forma general y sin salvedades que la incompatibilidad (parcial) puede equipararse a la inexistencia de medidas de transposición.

120. Analizar estos puntos con mayor profundidad requeriría, en mi opinión, comprender mejor la naturaleza de la presunta incompatibilidad del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA.

121. En la vista oral, los recurrentes declararon que, a su juicio, la principal incompatibilidad procede del artículo 4, apartado 6, de la Ley del IVA. Esta última disposición *exime todas las primeras entregas de bienes inmuebles cuando el impuesto soportado no es recuperable*. Los recurrentes estiman que tal exención es incompatible con los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en la medida en que estas disposiciones del Derecho de la Unión *exigen* la tributación de *todas* las primeras entregas de inmuebles. Además, dado que el artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA se remite al artículo 4, apartado 6, de esa misma Ley, la incompatibilidad de este último con la Sexta Directiva da lugar también a la incompatibilidad del primero.

122. La parte recurrida y el Gobierno irlandés cuestionan esa interpretación de la legislación. En sus alegaciones escritas exponen su propia interpretación de la disposición y los motivos de su adopción.

123. Así, en lo que atañe a las cuestiones quinta, sexta y octava, el Tribunal de Justicia se encuentra con dificultades para entender, a la luz de la resolución de remisión del órgano jurisdiccional nacional, en qué consiste exactamente la incompatibilidad del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA con la Sexta Directiva; tal incompatibilidad hipotética es negada con firmeza por el Gobierno irlandés. Incluso los recurrentes tienen dificultades para explicar qué problema concreto surge en relación con el artículo 4, apartado 9, aparte del hecho de que se remite al artículo 4, apartado 6, de la Ley del IVA. Por otra parte, aun cuando se admitiera la explicación de la incompatibilidad expuesta por los recurrentes, no consigo ver su pertinencia en el presente asunto, dado que, tal como se confirmó en la vista, el impuesto soportado era recuperable en este caso.

124. No incumbe al Tribunal de Justicia interpretar el Derecho nacional. Menos aún le corresponde actuar como árbitro para dirimir entre las distintas interpretaciones del Derecho nacional sostenidas por las partes en asuntos en los que la existencia y naturaleza de la supuesta incompatibilidad y/o la falta de transposición no es evidente sino que claramente se discute.

125. En consecuencia, a la luz de lo anterior, considero que el Tribunal de Justicia no dispone de los datos fácticos necesarios para proporcionar una respuesta útil, no basada en hipótesis y especulaciones, acerca de la naturaleza de la supuesta incompatibilidad del artículo 4, apartado 9, de la Ley del IVA con la Sexta Directiva.

126. Por consiguiente, propongo declarar la inadmisibilidad de las cuestiones quinta, sexta y octava.

V. Conclusión

127. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda) del siguiente modo:

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

Las disposiciones de la 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 y las medidas nacionales de transposición de esta Directiva, deben interpretarse a la luz del principio general de la Unión de prohibición del fraude de ley. Así sucede también:

- a falta de medidas nacionales, legislativas o judiciales, que apliquen ese principio;
- en asuntos como aquel del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, en los que las operaciones de que se trata fueron concluidas antes de la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121).

Tercera cuestión prejudicial

Cuando se ha comprobado la existencia de una práctica de fraude de ley, las operaciones en que ésta consiste deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de este abuso.

En circunstancias como las del asunto principal, en la medida en que las operaciones previas a la venta no sean tenidas en cuenta en virtud del principio de prohibición del fraude de ley, y, por tanto, se considere que la venta posterior de los inmuebles constituye la primera entrega de los mismos, esta última venta deberá liquidarse a efectos del IVA con arreglo a las normas nacionales aplicables, interpretadas a la luz del Derecho de la Unión, en particular, los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva.

Cuarta cuestión prejudicial

En un caso como el de autos, la «finalidad esencial» no debe buscarse en relación con las operaciones previas a la venta y la venta final consideradas conjuntamente. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar las operaciones concretas previas a la venta en relación con las cuales resulta más adecuado evaluar la «finalidad esencial» a efectos de determinar un potencial fraude de ley en el IVA.

Séptima cuestión prejudicial

En circunstancias como las del procedimiento principal en que:

- se celebra un arrendamiento de larga duración entre un sujeto pasivo y otro sujeto pasivo vinculado;
- dicho arrendamiento es resuelto muy poco tiempo después de ser firmado, en comparación con su duración total;

– durante ese breve período, se volvió a arrendar el inmueble al primer sujeto pasivo, de modo que el resultado neto consistió en que el sujeto pasivo que concedió el arrendamiento de larga duración nunca cedió realmente el control sobre los inmuebles arrendados,

resultaría contrario al objetivo de los artículos 4, apartado 3, letra a), y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva tratar el arrendamiento de larga duración como una “entrega anterior a su primera ocupación” en el sentido del artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva.

Cuestiones prejudiciales quinta, sexta y octava

Procede declarar la inadmisibilidad de las cuestiones quinta, sexta y octava.»

1 Lengua original: inglés.

2 Sentencia de 21 de febrero de 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121).

3 Un cínico (o un realista, según el punto de vista de cada cual) podría añadir que esta última circunstancia es incluso un requisito previo para que siga existiendo tal entusiasmo.

4 Directiva 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.54).

5 Actualmente sustituida por 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).

6 En concreto, los arrendamientos a más de 10 años se consideran entregas de bienes inmuebles sujetas al IVA. No obstante, si su duración es inferior a 20 años, el IVA también se aplicará sobre el derecho de reversión.

7 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 35.

8 Véanse, entre otras, las sentencias de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), apartado 52; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 68 y 69 y la jurisprudencia citada; de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 25; de 13 de marzo de 2014, SICES y otros (C-155/13, EU:C:2014:145), apartados 29 y 30; y de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255), apartado 32. Véase también la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 47.

9 Sentencia de 10 de enero de 1985, Leclerc (229/83, EU:C:1985:1), apartado 27.

10 Sentencias de 3 de diciembre de 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131), apartado 13, y de 5 de octubre de 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362), apartado 21.

11 Sobre esta variedad terminológica, véase, por ejemplo, Cerioni, L., «The “Abuse of Rights” in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion», vol. 21, *European Business Law Review*, 2010, pp. 783 a 813.

12 Puede encontrarse una clasificación más pormenorizada de los abusos y una exposición de las distinciones entre fraude de ley y abuso de Derecho en Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*

, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 16 a 31.

13 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 23 de septiembre de 2003, Akrich (C?109/01, EU:C:2003:491), y de 17 de julio de 2014, Torresi (C?58/13 y C?59/13, EU:C:2014:2088). Sobre este particular, véase, también, de la Feria, R., «Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax», vol. 45, *Common Market Law Review*, 2008, p. 395 y p. 429.

14 Para la confirmación de las considerables diferencias existentes en los diversos ámbitos del Derecho de la Unión, véase, por ejemplo, de la Feria, R., y Vogenauer, S., (eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Hart Publishing, Oxford, 2011.

15 Véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, EU:C:2004:17), apartado 28, y de 18 de julio de 2007, Lucchini (C?119/05, EU:C:2007:434), apartado 63.

16 Sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros (C?292/04, EU:C:2007:132), apartado 34.

17 Véase, por ejemplo, Steiner, E., «Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions», Springer International Publishing, Suiza, 2015, pp. 12 a 13; y Lang, M., «Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States», en Popelier, P., et al. (eds.) *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, p. 245.

18 Lenaerts, K., y Gutiérrez-Fons, J.A., «The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law», vol. 47, *Common Market Law Review*, 2010, pp. 1629 y 1645 a 1649.

19 Desde este punto de vista firmemente arraigado en la concepción de la función de las decisiones de los órganos jurisdiccionales supremos de los Estados miembros, véanse, por ejemplo, los informes comparativos generales en McCormick, D.N., y Summers, R.S., (eds.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. En cambio, la diferenciación, en el caso concreto, entre el momento en que cesa la determinación del Derecho y comienza la creación del mismo es un debate distinto pero ciertamente no nuevo. Ya en 1934 Arthur Goodhart dijo que este tema ha dominado el pensamiento jurídico inglés y estadounidense durante siglos (Goodhart, A.L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, Londres, 1934, p. 14). Véase, también, Cross, R., y Harris, J.W., *Precedent in English Law*. 4.^a ed., Clarendon Press, Oxford, 1991, pp. 27 a 34.

20 Véase, en este sentido, en relación con un fraude de ley en materia de IVA, 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), apartados 54 a 60.

21 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de abril de 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56), apartado 72, y de 28 de septiembre de 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352), apartado 21.

22 Sentencias de 8 de abril de 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56), apartado 74, y de 28 de septiembre de 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352), apartado 21.

23 Sentencia de 28 de septiembre de 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352), apartado 21. Véase también la sentencia de 12 de octubre de 2000, Cooke (C?372/98, EU:C:2000:558), apartado 42. En general, véase, por ejemplo, Düsterhaus, D., «Eppur Si Muove! The Past, Present

and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure», *Yearbook of European Law*, 2016.

24 Sentencia de 23 de mayo de 2000, Buchner y otros (C-104/98, EU:C:2000:276), apartado 40.

25 Cabe añadir que el problema ciertamente no es nuevo y no se limita al ordenamiento jurídico de la Unión. Para una descripción comparativa véase, por ejemplo, Steiner, E., *op. cit.* en la nota 17, o Popelier, P., et al. *op. cit.* en la nota 17.

26 Véase una lista de ejemplos en la nota 41 de las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2005:200); o los capítulos sustantivos individuales que figuran en de la Feria, R., y Vogenauer, S., (*op. cit.* en la nota 14). Tal como indicó Schammo, P., «la jurisprudencia sobre el abuso de Derecho se manifiesta en todo el espectro de la legislación comunitaria» (Schammo, P, «Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System», vol. 14, *European Law Journal*, 2008, p. 359). O, de forma más sucinta, aunque tal vez no demasiado optimista: «el abuso es omnipresente en el Derecho de la Unión» (Saydé, A., *op. cit.* en nota 12, p. 13).

27 Sentencia de 15 de octubre de 2009, Audioux y otros (C-101/08, EU:C:2009:626), apartado 50.

28 Véanse también los artículos 13, parte A, 14 y 15 que se refieren a «fraude, evasión o abuso». Los artículos 13, 14, 15, 27, 28 *quater* y 28 duodécimo se refieren también a la «evasión» (en la versión aplicable en la época pertinente).

29 Véase el artículo 4, apartado 3, del Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO1995, L 312, p. 1).

30 El artículo 4, apartado 3, del Reglamento n.º 2988/95 prevé que «los actos para los cuales se haya establecido que su finalidad es obtener una ventaja contraria a los objetivos del Derecho comunitario aplicable al caso, creando artificialmente las condiciones requeridas para la obtención de esta ventaja, tendrán por consecuencia, según el caso, la no obtención de la ventaja o su retirada».

31 Sentencia de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 Punto 29 de las presentes conclusiones.

33 Sentencia de 8 de abril de 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56), apartado 71.

34 Punto 42 de las presentes conclusiones.

35 Véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartado 38, 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 60, que reflejan la máxima latina *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

36 Sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695), apartado 54, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 76.

37 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 86.

38 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 73, y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 27.

39 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 74, y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 29; aunque existen algunas excepciones concretas en otros ámbitos de aplicación del principio de prohibición del fraude de ley (véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, apartado 33, que hace referencia a la «normativa», en lugar de a las «disposiciones pertinentes»).

40 Véanse, por ejemplo, en relación con el IVA, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 79 y 80 (artículo 17 de la Sexta Directiva); de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 60 [artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva]; y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 38 y 41 [artículos 43 y 56, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112, sustituidos por los artículos 45 y 59, letra k], en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (la Directiva 2006/11 reemplazó a la Sexta Directiva). Este hecho se refleja también en la historia del «requisito objetivo», en la medida en que un examen retrospectivo nos permite reconstruirla. Así, en asuntos referentes a un presunto abuso, ya antes de que el criterio de dos componentes fuera formulado en la sentencia Emsland-Stärke y, posteriormente en materia de IVA, en la sentencia Halifax, el Tribunal de Justicia examinó si el objetivo de las *disposiciones específicas* había sido alcanzado (véanse, por ejemplo, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C-367/96, EU:C:1998:222, apartado 23, y de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, apartados 33 y 34, ambas relativas al artículo 25, apartado 1, de la Directiva 77/91/CEE del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, Segunda Directiva tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades, definidas en el párrafo segundo del artículo 58 del Tratado, con el fin de proteger los intereses de los socios y terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y modificaciones de su capital (DO 1977, L 26, p. 1; EE 17/01, p. 44).

41 Debo señalar que, en la sentencia Emsland-Stärke, que dio origen a este requisito, el Tribunal de Justicia no examinó este requisito, sino que simplemente declaró que «el Bundesfinanzhof considera que las circunstancias de hecho descritas en la primera cuestión prejudicial demuestran que no se ha alcanzado el objetivo de la normativa comunitaria». Sentencia de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695), apartado 55.

42 Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121); de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108); y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

43 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 79.

44 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 80. No obstante, véanse las sentencias Weald Leasing y RBS, que parecen adoptar un enfoque ligeramente diferente: sentencias de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09,

EU:C:2010:810), apartados 44 a 45.

45 Sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).

46 Sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108), apartado 52.

47 Sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service(C?425/06, EU:C:2008:108), apartado 60.

48 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

49 Inicialmente los artículos 43 y 56, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112 y más tarde los artículos 45 y 59, letra k), tras las modificaciones introducidas por la Directiva 2008/8.

50 Aunque el artículo 2, apartado 1, no añade gran cosa y cabría alegar su pertinencia en cualquier asunto relativo al suministro de bienes (podría haber sido invocado, por ejemplo, en la sentencias Halifax o Part Service, pero no fue así).

51 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, EU:C:2006:121), apartado 74.

52 Esta afirmación se aproxima mucho a la propuesta que la Comisión sugirió como respuesta a la cuestión del asunto Emsland-Stärke, aunque el Tribunal de Justicia no la adoptó. Así, la Comisión había propuesto que ha de concluirse que hay un abuso cuando «las operaciones comerciales de que se trata están destinadas a obtener un beneficio que es incompatible con los objetivos de las normas comunitarias aplicables, *en el sentido de que* los requisitos para la obtención de dicho beneficio se han creado artificialmente» (véase la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, apartado 43) (el subrayado es mío).

53 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, EU:C:2006:121), apartado 72.

54 En caso contrario, podría sostenerse que, a efectos prácticos, la prohibición del fraude de ley en el Derecho público está reñida con el principio de legalidad. El sueño positivista de la previsibilidad de la ley junto con el principio constitucional de la legalidad de todos los actos públicos significan que un particular en su actuación ante la Administración Pública, incluida por supuesto la Administración fiscal, ha de poder predecir, sobre la base de la legislación válida, si sus actos estarán permitidos (legales) o no (ilegales). Asimismo, en esta dicotomía, todo lo que no esté expresamente prohibido está permitido. En esta dicotomía clásica, la prohibición del fraude de ley, cuyos requisitos son sin duda difusos, añade ciertamente una tercera zona gris, que podría resultar, para un jurista con una mentalidad más tradicional, profundamente inquietante. Significa en efecto que existe un tercer grupo de operaciones que, pese a estar permitidas *ex ante formalmente*, pueden ser recalificadas *ex-post* como *sustantivamente* ilegales. Con cierta ironía, esa zona gris sin requisitos claros podría llamarse la «legalidad de Schrödinger»: sólo después de abrir la caja se podrá comprobar si la operación contenida en la caja es legal o no.

55 Punto 50 de las presentes conclusiones.

56 Lo cual sería, a mi juicio, una interpretación bastante artificial.

57 Tal como se indicó en los puntos 66 a 69 de estas conclusiones.

58 Véanse también los puntos 49 a 51 de las presentes conclusiones. Procede añadir que en el asunto Emsland-Stärke, el Abogado General Alber presentó la materia a la inversa, afirmando que

el artículo 4, apartado 3, «no crea ninguna nueva institución jurídica, sino que se limita a codificar un principio jurídico general aplicable en el Derecho comunitario» (conclusiones del Abogado General Alber presentadas en el asunto Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:252, punto 80).

59 En asuntos posteriores, en los que eran pertinentes tanto el principio de fraude de ley como el artículo 4, apartado 3, del Reglamento n.º 2988/95, el Tribunal de Justicia ha aplicado el principio general en primer lugar (véase la sentencia de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255).

60 Así lo hizo de manera bastante explícita en la sentencia de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255), apartado 52. Véase también la sentencia de 9 de julio de 2015, Cimmino y otros (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 Punto 28 de las presentes conclusiones.

62 Propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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. COM(73) 950, 20 de junio de 1973, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 9.

63 Sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506), apartado 52. Hago constar que al parecer el Tribunal de Justicia equipara aquí los conceptos de «primera entrega» y «primera ocupación». Véase también la sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komeen Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461), apartado 21, en donde se utiliza la expresión «viejos edificios».

64 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 75 y 86.

65 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 35.

66 Sentencia de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), apartado 51.

67 Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 69 y 70, y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 25.

68 Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 75, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 49.

69 Sentencia de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255), apartado 32.

70 Sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 45.

71 Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 75, y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartado 30.

72 Sentencia de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255), apartado 47.

73 Para los potenciales riesgos resultantes de ignorarlo, véase de nuevo la nota 54.

- 74 Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 72.
- 75 Sentencia de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255), apartado 35.
- 76 Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 98; de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 50; y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 52.
- 77 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 92.