

## **IVA. Operaciones ficticias. Obligación de ingreso del IVA devengado consignado en factura y su deducibilidad. Sanciones: neutralidad y proporcionalidad como límites a su imposición**

Análisis de la [STJUE de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17](#)

**Eduardo Verdún Fraile**

*Socio responsable de Tributación Indirecta de EY Abogados  
Inspector de Hacienda (excedente)*

**Julián Illanes Peña**

*Gerente Senior de Tributación Indirecta de EY Abogados*

### **Extracto**

El presente comentario analiza la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 8 de mayo de 2019 en un asunto planteado a raíz de una comprobación de la administración fiscal italiana. En dicha comprobación, se constató que la empresa EN.SA. había realizado operaciones ficticias de compraventa de electricidad en un flujo circular interno con el objetivo de mejorar su volumen de actividad. Como elemento distintivo, dicha operativa no provocó defraudación alguna. En el resultado de la comprobación, la autoridad italiana exige el ingreso del IVA devengado y, al mismo tiempo, niega su deducción por el destinatario, sancionando además a EN.SA. con el 100 % de las cuotas de IVA. El tribunal analiza la aplicación conjunta de los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA y, en última instancia, si bien admite aparentemente la procedencia de la comprobación, obliga a que el órgano de remisión verifique que la norma italiana permite recuperar el IVA devengado constatando que no hubo pérdida de ingresos fiscales. Respecto de la sanción, se pronuncia negativamente al apreciar que se conculcan los principios de neutralidad y proporcionalidad a la vista de su cuantía. Junto con la descripción detallada de todo ello, el artículo aborda su aplicación a la realidad y norma españolas con especial detalle a las sanciones que pudieran igualmente ser discutidas en el ámbito del IVA siguiendo los referidos principios y criterio de aplicación de los mismos reflejado en la sentencia.

## 1. Supuesto de hecho

De acuerdo con los hechos que se describen en la sentencia, la entidad italiana EN.SA. procedió durante los años 2009 y 2010 a facturar internamente entre empresas del grupo determinadas cantidades en concepto de ventas de energía. Estas operaciones eran ficticias, tanto en su adquisición previa como en su inmediata venta interna, por no corresponderse con operativa real, siendo su objetivo principal ayudar a mostrar unos volúmenes de actividad superiores a los verdaderos con el fin de lograr financiación externa bancaria.

Todas las operaciones fueron registradas y objeto de facturación, ingresándose en la Hacienda italiana el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado correspondiente, y procediendo a su deducción la entidad destinataria de las mismas.

Se constata, de esta forma, que no hubo perjuicio alguno para la Hacienda Pública, ya que todas las deducciones se correspondieron con cuotas ingresadas, y que, por tanto, no se realizó un fraude carrusel, donde el elemento esencial es la apropiación del IVA en operaciones ficticias, ya sea uno repercutido y no ingresado, ya sea por solicitud de devoluciones improcedentes.

La Administración italiana regularizó las citadas operaciones, de forma que declaró improcedente las deducciones practicadas por EN.SA. en las compras de electricidad, pero, al mismo tiempo, declaró correcto el ingreso del IVA devengado en las ventas de la misma electricidad. Con ello, calculó una deuda tributaria por los dos ejercicios de nada menos que de 70 millones de euros, incluyendo la imposición de una sanción equivalente al 100 % del tributo deducido indebidamente.

Impugnada la citada regularización, se consultó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la compatibilidad de la norma italiana utilizada que habilita para impedir la deducción del IVA, obliga al ingreso del importe devengado y, al mismo tiempo, sanciona con el 100 % de su importe, considerando que, pese a traer causa dicho IVA de operaciones ficticias, no se había producido perjuicio alguno para la Hacienda Pública.

## 2. Doctrina del tribunal

En su sentencia, el tribunal comienza recordando que los preceptos de la norma italiana utilizados para la regularización, y que impiden la deducción del IVA y obligan al ingreso de cuotas reflejadas en factura aun cuando no se correspondan con operaciones reales, son correlato de los artículos 168 y 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA).

En efecto, con arreglo al artículo 168, el IVA soportado será deducible en la medida en que se refiera a la compra de bienes o de servicios que se afecten a la realización de operaciones gravadas por dicho tributo, ergo si se trata de compras ficticias, dicha afectación no será posible y, por tanto, la cuota soportada no resultará deducible.

Por su parte, el artículo 203 establece que es deudor del IVA, sujeto pasivo en términos de la ley española, cualquier persona que mencione dicho tributo en una factura.

Por tanto, no se observa de principio, y a juicio del tribunal, problema alguno de compatibilidad de la norma italiana. Ahora bien, lo distintivo del caso analizado es que terminen ambos preceptos recayendo sobre la misma compañía, elemento que sí puede generar alguna objeción.

Sobre este asunto, debe tenerse en cuenta que el fundamento del artículo 203 es evitar que el destinatario de una factura con consignación indebida de IVA devengado pueda proceder a su deducción, generándose así un evidente riesgo de pérdida de ingresos fiscales y ello aunque, como es jurisprudencia especialmente reiterada, no sea posible establecer como requisito de deducibilidad el ingreso de la cuota devengada a que se corresponde.

Pues bien, a partir de todo ello, establece el tribunal que deben ser los principios de proporcionalidad y neutralidad los que sirvan de límite a la aplicación de una norma de esta naturaleza. Y en su opinión, tales principios quedan respetados si, constatado que no existió mala fe por quien expidió la factura con el impuesto incorrectamente recogido, o bien no hubo riesgo de pérdida de ingresos fiscales, se garantiza la posibilidad de regularizar las cuotas de IVA devengadas, esto es, de recuperar su importe. Este extremo, como indica el TJUE, deberá ser comprobado por el órgano remitente de la cuestión prejudicial.

Finalmente, y respecto de la sanción impuesta en el importe del 100% del IVA deducido, recuerda el tribunal que, si bien cada Estado miembro tiene capacidad para establecer el régimen sancionador que le parezca más adecuado, el mismo debe de nuevo respetar los principios de proporcionalidad y de neutralidad.

El primero de ellos debe valorarse con arreglo a la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, considerando asimismo el método de cálculo que siga la norma interna. Pues bien, en el caso analizado, el método que se sigue no se establece en relación con la deuda

tributaria eventualmente no ingresada, la cual se determinaría por diferencia entre el IVA devengado y el IVA deducible. En la medida en que tal diferencia es cero, esto es, no hubo pérdida alguna de ingresos fiscales, considera el TJUE que imponer una multa del 100 % no cumple con dicho criterio de proporcionalidad.

Respecto del principio de neutralidad, tampoco entiende el TJUE que el mismo se esté respetando. En efecto, aunque finalmente se permitiera a EN.SA. recuperar el IVA consignado en factura impropriadamente, la sanción impuesta por el total del impuesto deducido haría que la situación final fuera análoga a la que tendría lugar si dicha recuperación no quedara asegurada.

En conclusión, el TJUE entiende compatible con la Directiva del IVA la legislación italiana que obliga a ingresar el tributo consignado en una factura aun cuando se refiera a una operación ficticia, siempre que se permita su regularización posterior una vez se constate que no ha habido mala fe o pérdida de ingresos fiscales, pero niega que, coincidentemente, pueda establecerse una sanción en el importe del 100 % de la deducción realizada impropriadamente.

### 3. Comentario crítico

La sentencia, además de aclarar la manera en que deben aplicarse los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA, resulta de gran interés en la medida en que viene a poner límites al derecho sancionador en materia del impuesto. Al final, y si bien y en apariencia es confirmatoria de la liquidación practicada por la Administración italiana, el tribunal advierte en la misma la necesaria existencia de un procedimiento nacional de devolución del IVA devengado cuando, por mucho que este sea consignado en factura y siempre que no haya defraudación, no hay correspondencia con una verdadera entrega o prestación. Adicionalmente, niega la procedencia de la sanción impuesta de acuerdo con su importe sobre la base de que no hubo pérdida de ingresos fiscales.

A partir de todo ello, conviene valorar su múltiple impacto desde la perspectiva de la norma de IVA española. Veámoslo a continuación.

#### 3.1. Transposición de los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA

En primer lugar, resulta conveniente revisar cómo han sido transpuestos al ordenamiento interno los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA.

El artículo 168 de la Directiva del IVA tiene su correlato en los artículos 92 y 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), los cuales condicionan el derecho a la deducción a que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en

la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios y niegan la procedencia del mismo cuando no haya habido devengo previo del tributo, esto es, no haya habido, como sucede en el supuesto analizado, una verdadera entrega o prestación.

Respecto al artículo 203 de la Directiva del IVA, no encontramos en nuestra norma precepto alguno que asigne la condición de deudor a quien mencione el impuesto en una factura, fijando el artículo 84 de la Ley del IVA que la condición de sujeto pasivo está supeditada a la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, y no al mero hecho de mencionar IVA en la factura.

Por su parte, el artículo 170.Dos.3.º de la Ley del IVA señala una infracción tributaria en caso de repercusión impropia de IVA en factura por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto sin que se haya procedido al ingreso de las cuotas. Este es el único caso en el que el legislador ha previsto una obligación de ingreso, en concepto de multa, a quien mencione IVA en una factura, sin ser el sujeto pasivo, y siempre y cuando no se haya realizado su ingreso.

Sin embargo, la propia Dirección General de Tributos, en su contestación a la Consulta V0620/2014, de 7 de marzo (NFC050976), en relación con un supuesto en el que se había expedido una factura para compensar la deuda comercial con el proveedor, sin que, aparentemente, dicha factura fuera consecuencia de la realización de operación alguna, y siguiendo la jurisprudencia del TJUE<sup>1</sup>, consideró que el hecho de mencionar el IVA en una factura convierte a la persona o entidad que lo haga en deudor de la cuota correspondiente, con independencia de que exista o no una operación sujeta al impuesto.

En la medida en que la finalidad del artículo 203 es contrarrestar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivada de la práctica de una deducción indebida del impuesto soportado por el destinatario de la factura, nuestro ordenamiento interno debería recoger explícitamente la obligación del emisor de la factura de ingresar el IVA mencionado en una factura.

### 3.2. Mecanismos de regularización cuando se consigna indebidamente en factura una cuota de IVA

En este contexto, una cuestión de indudable interés es si los mecanismos de regularización de las cuotas de IVA consignadas indebidamente en factura son suficientes y adecuados para garantizar la neutralidad del IVA y, por tanto, España cumple con el criterio del TJUE.

Los principios de neutralidad y proporcionalidad del IVA exigen que una vez excluido por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, se debe permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado.

<sup>1</sup> Sentencia del TJUE de 31 de enero de 2013, asunto C-642/11 (NFJ049737).

Si acudimos a nuestro ordenamiento interno, el procedimiento de rectificación de cuotas repercutidas se establece en el artículo 89 de la Ley del IVA, cuyo apartado Uno prevé que los sujetos pasivos efectúen la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente.

En España, un supuesto como el planteado en la sentencia analizada, en el que las ventas ficticias entre las sociedades no dieron lugar a ninguna pérdida de ingresos tributarios, ya que el IVA repercutido indebidamente había sido ingresado, debería poder regularizarse en el momento en que se hubiesen advertido las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, por ejemplo cuando la Administración deniega la deducción al destinatario de las facturas, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente.

De esta forma, la emisora de las facturas en las que se consignaron cuotas de IVA por operaciones inexistentes, tendría derecho a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente ingresadas.

### 3.3. Régimen sancionador en el IVA. Cálculo en función de la deuda tributaria. Proporcionalidad

Como cuestión final, esta sentencia resulta especialmente interesante en cuanto a la valoración que hace el TJUE del régimen sancionador de Italia que prevé en caso de deducción indebida de IVA una multa igual al importe de la deducción efectuada.

Tal y como se ha avanzado, el TJUE señala que para apreciar si una sanción es conforme a los principios de proporcionalidad y neutralidad, deben tenerse en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción así como el método para la determinación de su cuantía, circunstancias que no concurren en el supuesto analizado.

Pues bien, si proyectamos esta jurisprudencia en nuestro ordenamiento, nos encontramos lo siguiente:

- Infracción por la repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas, cuya sanción consiste en una multa proporcional del 100 % de las cuotas indebidamente repercutidas (arts. 170.Dos.3.º y 171.Uno.3.º Ley del IVA).

En la medida en que la sanción se calcula sobre las cuotas indebidamente repercutidas, sin tener en cuenta el perjuicio causado a la Hacienda Pública o la deuda tributaria del sujeto pasivo en conjunto, en supuestos en los que no haya tal pérdida de ingresos tributarios porque, por ejemplo, el destinatario no se ha

deducido el impuesto, la sanción sería contraria a la jurisprudencia del TJUE expuesta en esta sentencia.

- Infracción por la no consignación en la autoliquidación de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.Uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinqués de la Ley del IVA, cuya sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 10 % de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación (arts. 170.Dos.4.º y 171.Uno.4.º Ley del IVA).

La citada sanción no distingue supuestos en los que la infracción se produce porque el destinatario recibe una factura de su proveedor sin IVA, pero no realiza la autoliquidación del impuesto; de aquellas otras situaciones en las que el proveedor repercute impropriadamente el IVA en su factura y el destinatario no realiza la autoliquidación del impuesto. En ambos casos, el destinatario está obligado a la autoliquidación del IVA por resultar sujeto pasivo por inversión. Sin embargo, en este último caso, en el que el vendedor impropriadamente repercute IVA en su factura, dado que no existe pérdida de ingresos tributarios, la sanción deventría contraria a los principios de neutralidad y proporcionalidad, tal y como dispone el TJUE en esta sentencia.

- Infracción por incumplimientos de obligaciones relativas a la llevanza de los libros registro de IVA a través de la Sede Electrónica (SII). En concreto, nos referimos, a la infracción prevista en el artículo 200, apartado 1, letra c), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados, cuya sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 1 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

Esta infracción está siendo aplicada por la Agencia Tributaria en supuestos de falta de envío de registros a través del SII por contribuyentes obligados a ello. El elemento objetivo del tipo infractor al que se refiere el mencionado precepto debería resultar de aplicación, exclusivamente, en aquellos casos en los que hay una ausencia total de llevanza y conservación de registros contables. Es decir, situaciones propias de economía sumergida o contabilidad paralela, en las que las actividades económicas se realizan sin el debido registro contable y, por lo tanto, produciéndose una suerte de ocultación de las mismas ante las autoridades fiscales.

La anterior descripción está bastante lejos de supuestos en los que el contribuyente cumple con su obligación de llevanza y conservación de la contabilidad, libros y registros que le son exigidos, pero que, por algún motivo, incumple la obligación de llevanza de los libros de IVA a través del SII.

El hecho de que un contribuyente haya tenido dificultades para presentar los libros registro de IVA a través del SII no puede encuadrarse en un caso de inexistencia de contabilidad, por lo que no debería ser calificado con la referida infracción del artículo 200.1 c) de la LGT.

A estos efectos, resulta esclarecedor que el citado tipo infractor existía en la norma con anterioridad a la introducción del SII en julio de 2017, por lo que cuando el legislador estableció dicha infracción no estaba pensando en el SII, sino en casos en los que el sujeto infractor no mantiene registros contables de su actividad económica.

En este sentido, el principio de proporcionalidad, de indudable importancia en el derecho tributario sancionador, debería servir para limitar el uso de multas proporcionales a infracciones relativas a supuestos en los que se produce perjuicio económico para la Hacienda Pública (conductas, obviamente, más graves y merecedoras de mayor reproche punitivo) y recoger multas fijas, o proporcionales pero que prevean un importe máximo, para los casos en los que no existe dicho perjuicio económico.

En línea con el criterio del TJUE en la sentencia analizada, resulta desproporcionado imponer esta sanción del 1 % de la cifra de negocio, en un caso en el que se ha incumplido la obligación formal de presentación del SII, pero existe contabilidad, libros y registros, y en el que no hay perjuicio para la Administración.