

¿COMPATIBILIDAD DE LA REGLA DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL SECTOR DE LOS RESIDUOS CON LA DENEGACIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO?

Análisis de la SAP de Guipúzcoa de 5 de febrero de 2016 (rec. núm. 1035/2014) y del ATS de 2 de junio de 2016 (rec. núm. 437/2016)

Mercedes Ruiz Garijo

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

EXTRACTO

La comercialización de residuos ha venido siendo un sector económico propenso al fraude fiscal en los últimos años. En particular, a las denominadas operaciones de fraude carrusel. Por ello, desde el año 2003 se viene aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo (ISP) en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), evitando la falta de ingreso de las cuotas repercutidas por parte de los proveedores y, a su vez, la deducción de dichas cuotas, como IVA soportado, por parte del destinatario de las mismas, lo que se traduce en un importante perjuicio económico para la Hacienda pública. En muchos casos estas operaciones están orquestadas por varios empresarios: el destinatario no es que desconozca el fraude sino que incluso lo consiente mediante la emisión de facturas sin un contenido real por parte de otros empresarios que realmente no son con los que se ha contratado.

La regla de ISP da lugar a numerosas confusiones, en cuanto a su funcionamiento, que tienen que ver con la inteligibilidad de la estructura misma del IVA. Creemos, de este modo, que una falta de entendimiento acerca de la misma podría frustrar el objetivo perseguido que, como se ha indicado, es la prevención del fraude fiscal, especialmente en el IVA. Y esto es lo que, en nuestra opinión, ha sucedido en las sentencias que comentamos. En ellas, la regla del ISP parece mezclarse con la denegación del derecho a deducir las cuotas soportadas que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sería otro mecanismo autónomo para prevenir el fraude fiscal en el IVA, de aplicación excepcional y diferente de la ISP. Según esto, en este comentario analizaremos en qué sentido ambas medidas se pueden aplicar conjuntamente así como los efectos que deberían derivarse de su aplicación (o de su inaplicación) en cuanto a la posibilidad de tipificar y sancionar una conducta infractora así como en la posibilidad de valorar la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda pública y, por tanto, la existencia de un delito fiscal.

1. SUPUESTO DE HECHO

La sociedad COHIMET, dedicada al negocio del comercio de materiales de recuperación, realizó operaciones de compraventa de chatarra, adquiriéndola a proveedores no identificados entre los años 2005 y 2008. A efectos del IVA declaró facturas falsas, de compras a una serie de empresas, que no habían sido las que verdaderamente habían vendido el material, y todas ellas caracterizadas por carecer de inmuebles, vehículos, trabajadores e incluso de consumos de suministros suficientes para haber realizado las citadas ventas. En todas estas empresas se apreció, además, un escaso tiempo de actividad (inferior a dos años). Como consecuencia de ello, la Hacienda foral de Guipúzcoa consideró que se encontraban ante las denominadas «empresas trucha», por lo que denegó el derecho a la deducción del IVA soportado a la sociedad COHIMET, amparándose en la Directiva comunitaria 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, así como en la jurisprudencia del TJUE.

La cuestión principal analizada en el pronunciamiento que comentamos radica en la apreciación o no de delito fiscal. La Sala de instancia consideró que la denegación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IVA no implicaba la existencia o comisión de un delito fiscal. Y ello porque, según la Sala de la Audiencia Provincial, desde la aprobación de la Ley 62/2003, de 30 de septiembre, en el sector de la chatarra resulta aplicable la regla de la ISP (también conocido como *inversión contable* o *reverse charge mechanism*). A su parecer, la entidad no se apropió de cantidad alguna derivada de la aplicación del IVA, porque ninguna cantidad había repercutido ni ninguna había recaudado, y el delito fiscal exige que la conducta realizada cause a Hacienda un perjuicio económico, que exceda de 120.000 euros. El fraude se habría producido solamente a efectos del impuesto sobre sociedades y no del IVA. No obstante, la Hacienda foral nada acreditó sobre este fraude, ni siquiera existió acusación en el proceso penal.

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, en Auto de 2 de junio de 2016 (rec. núm. 437/2016 [NFJ064950]), rechazó la admisión del recurso de casación formalizado por la Hacienda foral de Guipúzcoa, confirmando el criterio de la Sala de la Audiencia Provincial.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Dos son los pronunciamientos que avalan la doctrina de la Sala de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa, criterio que es ratificado por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo. El primero se refiere a la no deducibilidad de las cuotas soportadas por IVA en aquellos casos en los cuales el derecho a la deducción se invoca de forma fraudulenta o abusiva. El segundo se refiere a la regla de ISP en el IVA y a su trascendencia práctica en el caso que nos ocupa.

El primer pronunciamiento se desarrolla acudiendo a las normas contenidas en la Directiva comunitaria 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, y a la jurisprudencia de la Unión Europea. Se parte del hecho de que la entidad recurrente se aplicó la correspondiente deducción presentando no las facturas expedidas por los verdaderos proveedores de la chatarra que adquirió (que nunca fueron identificados durante el proceso) sino por otras empresas que no fueron las que le suministraron la chatarra sino sociedades instrumentales, sin actividad económica, cuyo único propósito era la expedición de facturas falsas de las que pudiese beneficiarse la entidad recurrente.

La Sala de la Audiencia Provincial que comentamos señala como el TJUE ha dictado numerosas sentencias en aplicación de la directiva citada, en relación con el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA de que son deudores, el IVA soportado: «dichas sentencias proclaman que "... corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva... [...] la Directiva [...] se opone a que un sujeto pasivo deduzca el IVA que figura en las facturas emitidas por un prestador de servicios cuando, aunque la prestación se haya realizado, resulte que no ha sido efectivamente realizada por ese prestador o por su subcontratista particularmente porque no disponían de personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio [...] siempre que se cumpla la doble condición de que tales hechos sean constitutivos de un comportamiento fraudulento y que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados por las autoridades tributarias, se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho de deducción formaba parte de dicho fraude [...] Por consiguiente, [...] corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas...» (fundamento de derecho quinto, con cita de las Sentencias de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, caso *Maks Pen* [NFJ053404]; de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, caso *Bonik* [NFJ049266]; de 21 de junio de 2012, asunto C-80/11, caso *Mahageben* [NFJ047391]; de 8 de mayo de 2008, caso *Ecotrade Spa*, asuntos acumulados C-95/07 y 96/07 [NFJ028276]; de 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05, caso *Albert Collee* [NFJ026419], y de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02, caso *Finanzamt Gummersbach* [NFJ016128]).

En opinión de la Sala de instancia, ha resultado acreditado que la entidad recurrente se nutría de facturas de proveedores falsos, ya que no fueron los que efectivamente suministraron la chatarra. La entidad actuó concertando con los auténticos proveedores, para ocultarlos, y con los falsos proveedores, para dotarse de facturas de estos. Tomó parte de un fraude fiscal («no era un adquirente de buena fe en un contesto de mala fe, sino que COHIMET actuó de mala fe»). Siendo así, consideran que la denegación por parte de la Hacienda foral de Guipúzcoa del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas resulta justificada y es proporcional, acorde con la normativa vigente y con la interpretación del TJUE). El Tribunal Supremo confirmó este mismo criterio, amparándose en sentencias anteriores (Sentencias de 15 de marzo de 2013, rec. núm. 6664/2010

[NFJ065330]; de 28 de enero de 2013, rec. núm. 3272/2010 [NFJ050182]; y de 12 de noviembre de 2012, rec. núm. 6460/2010 [NFJ065329]).

El segundo pronunciamiento de la Sala de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa es el relativo a la regla de ISP que, a su vez, le sirve para declarar la inexistencia de un perjuicio económico a la Hacienda foral y, por tanto, la no concurrencia de uno de los requisitos para apreciar el delito fiscal del artículo 305 del Código Penal. La Sala tiene en cuenta la aplicación de la regla de ISP que se introdujo en la Ley del IVA por la Ley 62/2003, según la cual la declaración del IVA repercutido por la compra de la mercancía no le corresponde al vendedor, sino al comprador («se trata de evitar que el proveedor desaparezca y se quede con el impuesto que ha repercutido, teniendo el comprador un crédito con Hacienda» [fundamento de derecho cuarto]).

Pues bien, en opinión de la Sala, la aplicación de esta regla implica que exista equivalencia entre el IVA devengado y el IVA soportado. El comprador pasa a ser sujeto pasivo pero «tal comprador no es el consumidor final, sino un intermediario, debe declarar la compra, como hemos indicado, consignando su correspondiente cuota de IVA, como soportada deducible, sin que se produzca ningún ingreso efectivo de dinero hasta la venta del consumidor final, que en el caso de la chatarra será la fundición» (fundamento de derecho sexto). En virtud de todo ello se considera que la entidad recurrente no se ha apropiado de ninguna cantidad derivada de la aplicación del IVA, porque ninguna ha repercutido y ninguna ha recaudado. En la medida en que el tipo del delito fiscal requiere que la conducta realizada cause a Hacienda un perjuicio concreto, evaluable económicamente y superior a 120.000 euros, en el orden penal la conducta de la entidad recurrente no sería punible. Este criterio fue igualmente ratificado por el Tribunal Supremo, absolviendo del delito fiscal referido a la defraudación del IVA.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia objeto de este comentario constituye un pronunciamiento importante en la tributación de los materiales de recuperación y en la aplicación de la regla de ISP como mecanismo de prevención de fraude fiscal en el IVA que, como es sabido, rompe la regla general de que el sujeto pasivo es el empresario que entrega el bien o presta el servicio (art. 84.Uno.1.º de la Ley del IVA). La inversión supone que son sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas. Como ha indicado la doctrina, la ISP convierte al IVA en un impuesto monofásico que recae únicamente en las adquisiciones finales en fase minorista. El empresario que realiza la operación únicamente se convertirá en recaudador del IVA repercutido al consumidor final, IVA que ingresaría únicamente en esta última fase.

En relación con los materiales de recuperación, la regla de ISP se introdujo en la Ley 62/2003. Hasta entonces la entrega de estos materiales estaba exenta del IVA con la posibilidad, no obstante, de renunciar a la aplicación de la exención (art. 20.Uno.27 de la Ley del IVA). A partir de 2003 se suprimió la exención y se introdujo un nuevo supuesto de ISP a favor de las entregas de

desechos nuevos de industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de industria que contengan metales o sus aleaciones (art. 84.Uno.2.º c) de la Ley del IVA). Este nuevo supuesto en la práctica se ha traducido en la posibilidad de que los empresarios dedicados a vender los citados materiales tengan derecho a la devolución del IVA soportado en sus compras, a diferencia de otras entidades, como las fundaciones.

La regla de ISP es un mecanismo excepcional muy importante para la prevención del fraude fiscal, en operaciones en cadena que se dan en determinados sectores económicos, en relación con el IVA. Así se vino presentando en los documentos de la Comisión Europea que culminaron con la publicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre (modificada por la Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo), en la que se justifica que «los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones». El artículo 199 de la citada directiva autoriza, de este modo, que los Estados miembros puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario, para determinadas operaciones entre las que se encuentra «la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios».

La regla de inversión se refiere, como decimos, a determinados sectores económicos susceptibles de fraude fiscal y afecta a la estructura tradicional y a los dos pilares básicos del IVA: el repercutido y el soportado. Por un lado, evita que el sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien no realice la repercusión o que la realice y no la ingrese en el Tesoro público. Correlativamente, por otro lado, evita que el sujeto pasivo destinatario de la operación, que ha soportado la cuota repercutida, solicite la devolución de un impuesto que no ha sido ingresado en la Hacienda pública, con un claro perjuicio económico para esta. Elimina el riesgo de que el proveedor se quede con el IVA que ha repercutido, que es lo realmente constitutivo del fraude en las operaciones en cadena. En definitiva, con esta regla se determina un traspaso de la obligación de pagar el IVA a la persona destinataria de la entrega o prestación. Este destinatario de la operación es, a la vez, sujeto pasivo del impuesto (debiendo repercutir la cuota tributaria correspondiente) y tercero repercutido, soportando la misma cuota en concepto de IVA deducible.

En la práctica, la regla de inversión suponía, con anterioridad a 2011, la obligación del destinatario de emitir una autofactura (o lo que se ha denominado vulgarmente como «autorrepercusión»). El artículo 165.Uno de la Ley del IVA disponía que en los supuestos de ISP, «a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto». Sin embargo, a partir de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para tener derecho a la deducción del IVA soportado, lo que debe exclusivamente anotarse en el libro de facturas recibidas es la factura recibida del proveedor (o justificante contable de la operación).

Creemos conveniente hacer estas aclaraciones porque, en nuestra opinión, la sentencia y el auto del Tribunal Supremo que comentamos han incurrido en una pequeña confusión sobre el sentido y significado de la ISP y sobre su compatibilidad con otra medida antifraude como es la negativa del derecho a deducir el IVA soportado.

En particular, la denegación justificada del derecho a deducirse el IVA soportado (por ser el destinatario de la operación partícipe en un fraude de IVA) ha servido en esta sentencia, en nuestra opinión erróneamente, para eximir de la obligación de repercutir el IVA. Las consecuencias son extraordinarias. Se ha entendido que la denegación del derecho a deducir el IVA soportado (en tanto que el destinatario de la operación ha sido partícipe, incluso autor, de un fraude fiscal mediante la creación de sociedades pantalla o empresas denominadas «empresas trucha»), también neutraliza la obligación de repercutir que se da como consecuencia de la regla de inversión. Con todo ello se concluye en la ausencia de perjuicio económico para la Hacienda y, en consecuencia, la no concurrencia de un delito fiscal.

Esta denegación, en concurrencia con la regla de ISP, resultaría, no obstante, algo discutible.

El TJUE ha defendido que el derecho a la deducción no puede verse limitado en la medida en que afecta negativamente al principio de neutralidad, un principio fundamental del sistema común de dicho impuesto. En este sentido, «el régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas» (véanse, entre otras, las Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, *Halifax y otros* [NFJ021677]; de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, *Kittel y Recolta Recycling* [NFJ022972]; y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/09, *Dankowski* [NFJ041108]).

Posteriormente se ha introducido esta posibilidad, tal y como relata la Audiencia Provincial de Guipúzcoa en su sentencia, en aquellos casos en los que nos encontremos ante operaciones de fraude en cadena y siempre y cuando resulte acorde con el principio de proporcionalidad, debiendo ser las autoridades fiscales nacionales las que acrediten los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude. Y aquí es donde radica el problema en la mayoría de los casos: en acreditar el conocimiento de dicho fraude. Por ello, algunos autores (FALCÓN Y TELLA) han considerado, muy acertadamente, que si la existencia del fraude en una fase anterior se conoce y puede probarse, nos encontraríamos normalmente ante un supuesto de colaboración en la comisión de una infracción tributaria, y, por tanto, ante un supuesto de responsabilidad solidaria, conforme al artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria.

La Hacienda foral ha hecho uso de la jurisprudencia más reciente del TJUE denegando el derecho a la deducción del IVA soportado en un supuesto donde se aplica, además, la regla de ISP. El resultado, sin embargo, nos resulta un tanto incoherente en la medida en que debería ha-

berse traducido en la obligación del adquirente de los materiales de ingresar el IVA que estaba obligado a autorrepercutirse en aplicación de la citada regla y, por tanto, en el caso planteado, se hubiese traducido en un perjuicio económico y en la existencia de un delito fiscal.

En cualquier caso, en nuestra opinión, la negativa del derecho a deducir no debería haber llevado a neutralizar el funcionamiento de la regla de ISP y la obligación de repercutir el IVA que, en este caso, corresponde también al destinatario de la operación por aplicación de la regla de ISP. El hecho de que no exista derecho a deducción porque este haya sido denegado por causas justificadas (lo cual podría ser discutible en este caso) no exime de la obligación de repercutir el impuesto.

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en una reciente Resolución de 20 de octubre de 2016 (NFJ064910), ha recordado que «en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, el sujeto pasivo debe autorrepercutirse el impuesto. Dicho impuesto es simultáneamente IVA autorrepercutido e IVA soportado que puede deducirse por el adquirente cuando concurren los requisitos establecidos al efecto en la ley». Esto implica que «si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA soportado no procede ingreso alguno efectivo como consecuencia de la autorrepercusión efectuada». Por el contrario, si el sujeto pasivo no tiene derecho a la deducción, sí que procederá ingreso.

Cuando la Audiencia Provincial y el Tribunal Supremo en su auto consideran que en tanto que no existe derecho a la deducción del IVA soportado tampoco existe obligación de repercutir el IVA, están haciendo, en nuestra opinión, una aplicación errónea de la regla de inversión y, por tanto, estarían desconociendo la finalidad de la misma que, justamente, es prevenir el fraude fiscal que se da en el IVA en un doble sentido. La inversión, como hemos indicado, pretende asegurar que quien se deduzca el IVA soportado lo haga en la medida en que exista IVA repercutido y este haya sido ingresado en el Tesoro público. Y se asegura haciendo que él mismo realice la repercusión. Son dos actos distintos que, en ningún caso, deben verse anulados mutuamente.

Además, el hecho de neutralizar la obligación de repercutir por la denegación de la deducción del IVA soportado habría impedido apreciar la concurrencia de una conducta infractora, sancionable e imputable al destinatario de los materiales, sujeto pasivo y tercero repercutido del IVA. En particular, se trataría de una infracción grave, según el artículo 170.Dos.4.º de la Ley del IVA, que se refiere a «la no consignación en la autoliquidación a presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 o del artículo 85 de esta ley». La sanción: multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación (art. 171 de la Ley del IVA).

Debemos llamar la atención de que la aplicación incorrecta de la regla de ISP podría, en algunos casos, traducirse en un perjuicio económico en la medida en que quienes entregan los materiales sí tendrían derecho a la deducción del IVA soportado en fases previas. El Real Decreto

87/2005, de 31 de enero, mediante una reforma del artículo 30 del Reglamento del IVA reconoció el derecho a la devolución del IVA soportado en cada trimestre a favor de aquellos empresarios que realizasen las operaciones en las que se aplica la regla de inversión del artículo 84.Uno.2.º c) de la Ley del IVA (este sistema posteriormente se modificó por RD 2126/2008, de 26 de diciembre, que reguló el régimen general de devolución mensual para todos los empresarios que reúnan determinados requisitos). Es decir, a los vendedores de chatarra y de materiales de recuperación que, en la medida en que no repercutían IVA (por ser sujeto pasivo el comprador), no podían recuperar de la Hacienda pública de forma inmediata las cuotas que soportaban por sus adquisiciones de bienes y servicios (ante la insuficiencia de cuotas devengadas de las que eran sujetos pasivos). Este derecho se reconoció, en nuestra opinión, teniendo en cuenta que la repercusión que estos empresarios estarían obligados a realizar va a ser hecha por el destinatario de la operación, en aplicación de la regla de ISP.

Volviendo a la interpretación que se realiza en los pronunciamientos que comentamos, observamos como se aplican concurrentemente dos mecanismos de fraude. Esta aplicación, sin embargo, debería haberse traducido en la obligación del destinatario de ingresar el IVA que debía autorrepercutirse por los bienes que ha recibido (aplicando la regla de ISP): la compra de materiales de recuperación. La omisión de esta obligación se habría traducido en un perjuicio económico para la Hacienda pública y, por tanto, la comisión de un delito fiscal en contra del criterio mantenido por la Audiencia Provincial.

Este planteamiento, sin embargo, hubiese obligado a la Audiencia Provincial de Guipúzcoa a hacer un análisis sobre la procedencia de la denegación de la deducción del IVA soportado en aquellos casos en los que resulta de aplicación el mecanismo de ISP. En nuestra opinión, se podría afirmar, por un lado, que en tanto que la regla de inversión ya evita el fraude fiscal, la denegación de la deducción resultaría injustificada, por innecesaria, como medida adicional, no pudiendo ampararse en los pronunciamientos del TJUE. En todas las sentencias citadas anteriormente, la denegación de la deducción se admitió como medida exclusiva antifraude, sin concurrencia con otras. En el mismo sentido, en dos de las Sentencias del Tribunal Supremo citadas (de 15 de marzo de 2013, rec. núm. 6664/2010 [NFJ065330]; y de 28 de enero de 2013, rec. núm. 3272/2010 [NFJ050182]), se admitió la denegación del derecho a la devolución de las cuotas soportadas en relación con periodos impositivos en los que regía todavía el régimen de exención (con posibilidad de renuncia) y no la regla de ISP. No así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, rec. núm. 6460/2010 (NFJ065329) en la que sí que parece admitirse la aplicación concurrente de ambos mecanismos para justificar la imposición de una sanción por dejar de ingresar la cuota del IVA. Este quizás debería haber sido el criterio de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa pero con un resultado distinto: admitir la concurrencia de ambos mecanismos antifraude le hubiese debido llevar a apreciar la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda pública.

La otra postura, como nosotros mantenemos, hubiese sido defender la aplicación de la regla de ISP como medida suficiente para evitar el fraude fiscal en la operación objeto de litigio lo cual, como venimos sosteniendo, sería incompatible con la denegación del derecho a la

deducción del IVA soportado. Esta argumentación hubiese dotado de una mayor coherencia a la sentencia que comentamos, además de que habría evitado introducir un grado innecesario de confusión acerca de la regla de ISP. El resultado hubiese sido el mismo. Siendo suficiente la regla de inversión, y sin denegarse la deducción del IVA no se habría producido un perjuicio económico y se respetaría la neutralidad del impuesto. Sí se habría incumplido, no obstante, la obligación de repercusión del impuesto y, por tanto, habría sido sancionable tal y como hemos indicado anteriormente. No consta claramente en la sentencia comentada, sin embargo, la imposición alguna de sanciones.

En cualquier caso, los materiales de recuperación se verían gravados en la siguiente fase de comercialización de los residuos o chatarra, destinados a su transformación en la fundición. Es decir, con la aplicación correcta y exclusiva de la regla de ISP no se hubiese «roto» la dinámica o estructura del impuesto. Conviene tener presente, de este modo, que el IVA no solamente grava el consumo sino también el valor añadido en cada una de las fases de producción de un bien o servicio (en la directiva comunitaria se califica como impuesto sobre el volumen de negocios). Para alcanzar este doble objetivo se establece, como es sabido, el sistema de repercusión-deducción del impuesto para los empresarios y los profesionales. Incluso, en aquellos casos en los que entra en juego la regla de inversión.

Bibliografía

- ÁLVAREZ ARROYO, R. [2013]: «Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA: instrucciones de uso», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 6.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2013]: «La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11 (marzo).
- CASAS AGUDO, D. [2009]: «Inversión del sujeto pasivo o "reverse charge", límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad», *Crónica tributaria*, núm. 131.
- CUBERO TRUYO, A. [2016]: «Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino», en CUBERO TRUYO, A. (dir.): *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 13-27.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [2013]: «Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude», *Quincena fiscal*, núm. 21.
- EREÑO GARCÍA, O. [2006]: «La inversión del sujeto pasivo en el sector de los residuos», *Fórum fiscal de Álava*, mes 5.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2007]: «La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir», *Quincena fiscal*, núm. 14.
- GARCÍA NOVOA, C. [2004]: «La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto», *Jurisprudencia Tributaria*, 2004-III.

RUIZ HIDALGO, C. [2014]: «La inversión del sujeto pasivo como medida de reacción rápida en el IVA para la lucha contra el fraude fiscal», en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (coords.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*.

SIMÓN ACOSTA, E. [2005]: «El IVA y la chatarra», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 676.

VILLAR EZCURRA, M. [2014]: «La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA», *Quincena fiscal*, núm. 7.

El primer pronunciamiento se desarrolla acudiendo a las normas contenidas en la Directiva comunitaria 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, y a la jurisprudencia de la Unión Europea. Se parte del hecho de que la entidad recurrente se aplicó la correspondiente deducción presentando no las facturas expedidas por los verdaderos proveedores de la chatarra que adquirió (que nunca fueron identificados durante el proceso) sino por otras empresas que no fueron las que le suministraron la chatarra sino sociedades instrumentales, sin actividad económica, cuyo único propósito era la expedición de facturas falsas de las que pudiese beneficiarse la entidad recurrente.

La Sala de la Audiencia Provincial que comentamos señala como el TJUE ha dictado numerosas sentencias en aplicación de la directiva citada, en relación con el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA de que son deudores, el IVA soportado: «dichas sentencias proclaman que "... corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva... [...] la Directiva [...] se opone a que un sujeto pasivo deduzca el IVA que figura en las facturas emitidas por un prestador de servicios cuando, aunque la prestación se haya realizado, resulte que no ha sido efectivamente realizada por ese prestador o por su subcontratista particularmente porque no disponían de personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio [...] siempre que se cumpla la doble condición de que tales hechos sean constitutivos de un comportamiento fraudulento y que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados por las autoridades tributarias, se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho de deducción formaba parte de dicho fraude [...] Por consiguiente, [...] corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas..."» (fundamento de derecho quinto, con cita de las Sentencias de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, caso *Maks Pen* [NFJ053404]; de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, caso *Bonik* [NFJ049266]; de 21 de junio de 2012, asunto C-80/11, caso *Mahageben* [NFJ047391]; de 8 de mayo de 2008, caso *Ecotrade Spa*, asuntos acumulados C-95/07 y 96/07 [NFJ028276]; de 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05, caso *Albert Collee* [NFJ026419], y de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02, caso *Finanzamt Gummersbach* [NFJ016128]).

En opinión de la Sala de instancia, ha resultado acreditado que la entidad recurrente se nutría de facturas de proveedores falsos, ya que no fueron los que efectivamente suministraron la chatarra. La entidad actuó concertando con los auténticos proveedores, para ocultarlos, y con los falsos proveedores, para dotarse de facturas de estos. Tomó parte de un fraude fiscal («no era un adquirente de buena fe en un contesto de mala fe, sino que COHIMET actuó de mala fe»). Siendo así, consideran que la denegación por parte de la Hacienda foral de Guipúzcoa del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas resulta justificada y es proporcional, acorde con la normativa vigente y con la interpretación del TJUE). El Tribunal Supremo confirmó este mismo criterio, amparándose en sentencias anteriores (Sentencias de 15 de marzo de 2013, rec. núm. 6664/2010

[NFJ065330]; de 28 de enero de 2013, rec. núm. 3272/2010 [NFJ050182]; y de 12 de noviembre de 2012, rec. núm. 6460/2010 [NFJ065329]).

El segundo pronunciamiento de la Sala de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa es el relativo a la regla de ISP que, a su vez, le sirve para declarar la inexistencia de un perjuicio económico a la Hacienda foral y, por tanto, la no concurrencia de uno de los requisitos para apreciar el delito fiscal del artículo 305 del Código Penal. La Sala tiene en cuenta la aplicación de la regla de ISP que se introdujo en la Ley del IVA por la Ley 62/2003, según la cual la declaración del IVA repercutido por la compra de la mercancía no le corresponde al vendedor, sino al comprador («se trata de evitar que el proveedor desaparezca y se quede con el impuesto que ha repercutido, teniendo el comprador un crédito con Hacienda» [fundamento de derecho cuarto]).

Pues bien, en opinión de la Sala, la aplicación de esta regla implica que exista equivalencia entre el IVA devengado y el IVA soportado. El comprador pasa a ser sujeto pasivo pero «tal comprador no es el consumidor final, sino un intermediario, debe declarar la compra, como hemos indicado, consignando su correspondiente cuota de IVA, como soportada deducible, sin que se produzca ningún ingreso efectivo de dinero hasta la venta del consumidor final, que en el caso de la chatarra será la fundición» (fundamento de derecho sexto). En virtud de todo ello se considera que la entidad recurrente no se ha apropiado de ninguna cantidad derivada de la aplicación del IVA, porque ninguna ha repercutido y ninguna ha recaudado. En la medida en que el tipo del delito fiscal requiere que la conducta realizada cause a Hacienda un perjuicio concreto, evaluable económicamente y superior a 120.000 euros, en el orden penal la conducta de la entidad recurrente no sería punible. Este criterio fue igualmente ratificado por el Tribunal Supremo, absolviendo del delito fiscal referido a la defraudación del IVA.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia objeto de este comentario constituye un pronunciamiento importante en la tributación de los materiales de recuperación y en la aplicación de la regla de ISP como mecanismo de prevención de fraude fiscal en el IVA que, como es sabido, rompe la regla general de que el sujeto pasivo es el empresario que entrega el bien o presta el servicio (art. 84.Uno.1.º de la Ley del IVA). La inversión supone que son sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas. Como ha indicado la doctrina, la ISP convierte al IVA en un impuesto monofásico que recae únicamente en las adquisiciones finales en fase minorista. El empresario que realiza la operación únicamente se convertirá en recaudador del IVA repercutido al consumidor final, IVA que ingresaría únicamente en esta última fase.

En relación con los materiales de recuperación, la regla de ISP se introdujo en la Ley 62/2003. Hasta entonces la entrega de estos materiales estaba exenta del IVA con la posibilidad, no obstante, de renunciar a la aplicación de la exención (art. 20.Uno.27 de la Ley del IVA). A partir de 2003 se suprimió la exención y se introdujo un nuevo supuesto de ISP a favor de las entregas de

desechos nuevos de industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de industria que contengan metales o sus aleaciones (art. 84.Uno.2.º c) de la Ley del IVA). Este nuevo supuesto en la práctica se ha traducido en la posibilidad de que los empresarios dedicados a vender los citados materiales tengan derecho a la devolución del IVA soportado en sus compras, a diferencia de otras entidades, como las fundaciones.

La regla de ISP es un mecanismo excepcional muy importante para la prevención del fraude fiscal, en operaciones en cadena que se dan en determinados sectores económicos, en relación con el IVA. Así se vino presentando en los documentos de la Comisión Europea que culminaron con la publicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre (modificada por la Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo), en la que se justifica que «los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones». El artículo 199 de la citada directiva autoriza, de este modo, que los Estados miembros puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario, para determinadas operaciones entre las que se encuentra «la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios».

La regla de inversión se refiere, como decimos, a determinados sectores económicos susceptibles de fraude fiscal y afecta a la estructura tradicional y a los dos pilares básicos del IVA: el repercutido y el soportado. Por un lado, evita que el sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien no realice la repercusión o que la realice y no la ingrese en el Tesoro público. Correlativamente, por otro lado, evita que el sujeto pasivo destinatario de la operación, que ha soportado la cuota repercutida, solicite la devolución de un impuesto que no ha sido ingresado en la Hacienda pública, con un claro perjuicio económico para esta. Elimina el riesgo de que el proveedor se quede con el IVA que ha repercutido, que es lo realmente constitutivo del fraude en las operaciones en cadena. En definitiva, con esta regla se determina un traspaso de la obligación de pagar el IVA a la persona destinataria de la entrega o prestación. Este destinatario de la operación es, a la vez, sujeto pasivo del impuesto (debiendo repercutir la cuota tributaria correspondiente) y tercero repercutido, soportando la misma cuota en concepto de IVA deducible.

En la práctica, la regla de inversión suponía, con anterioridad a 2011, la obligación del destinatario de emitir una autofactura (o lo que se ha denominado vulgarmente como «autorrepercusión»). El artículo 165.Uno de la Ley del IVA disponía que en los supuestos de ISP, «a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto». Sin embargo, a partir de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para tener derecho a la deducción del IVA soportado, lo que debe exclusivamente anotarse en el libro de facturas recibidas es la factura recibida del proveedor (o justificante contable de la operación).

Creemos conveniente hacer estas aclaraciones porque, en nuestra opinión, la sentencia y el auto del Tribunal Supremo que comentamos han incurrido en una pequeña confusión sobre el sentido y significado de la ISP y sobre su compatibilidad con otra medida antifraude como es la negativa del derecho a deducir el IVA soportado.

En particular, la denegación justificada del derecho a deducirse el IVA soportado (por ser el destinatario de la operación partícipe en un fraude de IVA) ha servido en esta sentencia, en nuestra opinión erróneamente, para eximir de la obligación de repercutir el IVA. Las consecuencias son extraordinarias. Se ha entendido que la denegación del derecho a deducir el IVA soportado (en tanto que el destinatario de la operación ha sido partícipe, incluso autor, de un fraude fiscal mediante la creación de sociedades pantalla o empresas denominadas «empresas trucha»), también neutraliza la obligación de repercutir que se da como consecuencia de la regla de inversión. Con todo ello se concluye en la ausencia de perjuicio económico para la Hacienda y, en consecuencia, la no concurrencia de un delito fiscal.

Esta denegación, en concurrencia con la regla de ISP, resultaría, no obstante, algo discutible.

El TJUE ha defendido que el derecho a la deducción no puede verse limitado en la medida en que afecta negativamente al principio de neutralidad, un principio fundamental del sistema común de dicho impuesto. En este sentido, «el régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas» (véanse, entre otras, las Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, *Halifax y otros* [NFJ021677]; de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, *Kittel y Recolta Recycling* [NFJ022972]; y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/09, *Dankowski* [NFJ041108]).

Posteriormente se ha introducido esta posibilidad, tal y como relata la Audiencia Provincial de Guipúzcoa en su sentencia, en aquellos casos en los que nos encontremos ante operaciones de fraude en cadena y siempre y cuando resulte acorde con el principio de proporcionalidad, debiendo ser las autoridades fiscales nacionales las que acrediten los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude. Y aquí es donde radica el problema en la mayoría de los casos: en acreditar el conocimiento de dicho fraude. Por ello, algunos autores (FALCÓN Y TELLA) han considerado, muy acertadamente, que si la existencia del fraude en una fase anterior se conoce y puede probarse, nos encontraríamos normalmente ante un supuesto de colaboración en la comisión de una infracción tributaria, y, por tanto, ante un supuesto de responsabilidad solidaria, conforme al artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria.

La Hacienda foral ha hecho uso de la jurisprudencia más reciente del TJUE denegando el derecho a la deducción del IVA soportado en un supuesto donde se aplica, además, la regla de ISP. El resultado, sin embargo, nos resulta un tanto incoherente en la medida en que debería ha-

berse traducido en la obligación del adquirente de los materiales de ingresar el IVA que estaba obligado a autorrepercutirse en aplicación de la citada regla y, por tanto, en el caso planteado, se hubiese traducido en un perjuicio económico y en la existencia de un delito fiscal.

En cualquier caso, en nuestra opinión, la negativa del derecho a deducir no debería haber llevado a neutralizar el funcionamiento de la regla de ISP y la obligación de repercutir el IVA que, en este caso, corresponde también al destinatario de la operación por aplicación de la regla de ISP. El hecho de que no exista derecho a deducción porque este haya sido denegado por causas justificadas (lo cual podría ser discutible en este caso) no exime de la obligación de repercutir el impuesto.

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en una reciente Resolución de 20 de octubre de 2016 (NFJ064910), ha recordado que «en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, el sujeto pasivo debe autorrepercutirse el impuesto. Dicho impuesto es simultáneamente IVA autorrepercutido e IVA soportado que puede deducirse por el adquirente cuando concurren los requisitos establecidos al efecto en la ley». Esto implica que «si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA soportado no procede ingreso alguno efectivo como consecuencia de la autorrepercusión efectuada». Por el contrario, si el sujeto pasivo no tiene derecho a la deducción, sí que procederá ingreso.

Cuando la Audiencia Provincial y el Tribunal Supremo en su auto consideran que en tanto que no existe derecho a la deducción del IVA soportado tampoco existe obligación de repercutir el IVA, están haciendo, en nuestra opinión, una aplicación errónea de la regla de inversión y, por tanto, estarían desconociendo la finalidad de la misma que, justamente, es prevenir el fraude fiscal que se da en el IVA en un doble sentido. La inversión, como hemos indicado, pretende asegurar que quien se deduzca el IVA soportado lo haga en la medida en que exista IVA repercutido y este haya sido ingresado en el Tesoro público. Y se asegura haciendo que él mismo realice la repercusión. Son dos actos distintos que, en ningún caso, deben verse anulados mutuamente.

Además, el hecho de neutralizar la obligación de repercutir por la denegación de la deducción del IVA soportado habría impedido apreciar la concurrencia de una conducta infractora, sancionable e imputable al destinatario de los materiales, sujeto pasivo y tercero repercutido del IVA. En particular, se trataría de una infracción grave, según el artículo 170.Dos.4.º de la Ley del IVA, que se refiere a «la no consignación en la autoliquidación a presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 o del artículo 85 de esta ley». La sanción: multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación (art. 171 de la Ley del IVA).

Debemos llamar la atención de que la aplicación incorrecta de la regla de ISP podría, en algunos casos, traducirse en un perjuicio económico en la medida en que quienes entregan los materiales sí tendrían derecho a la deducción del IVA soportado en fases previas. El Real Decreto

87/2005, de 31 de enero, mediante una reforma del artículo 30 del Reglamento del IVA reconoció el derecho a la devolución del IVA soportado en cada trimestre a favor de aquellos empresarios que realizasen las operaciones en las que se aplica la regla de inversión del artículo 84.Uno.2.º c) de la Ley del IVA (este sistema posteriormente se modificó por RD 2126/2008, de 26 de diciembre, que reguló el régimen general de devolución mensual para todos los empresarios que reúnan determinados requisitos). Es decir, a los vendedores de chatarra y de materiales de recuperación que, en la medida en que no repercutían IVA (por ser sujeto pasivo el comprador), no podían recuperar de la Hacienda pública de forma inmediata las cuotas que soportaban por sus adquisiciones de bienes y servicios (ante la insuficiencia de cuotas devengadas de las que eran sujetos pasivos). Este derecho se reconoció, en nuestra opinión, teniendo en cuenta que la repercusión que estos empresarios estarían obligados a realizar va a ser hecha por el destinatario de la operación, en aplicación de la regla de ISP.

Volviendo a la interpretación que se realiza en los pronunciamientos que comentamos, observamos como se aplican concurrentemente dos mecanismos de fraude. Esta aplicación, sin embargo, debería haberse traducido en la obligación del destinatario de ingresar el IVA que debía autorrepercutirse por los bienes que ha recibido (aplicando la regla de ISP): la compra de materiales de recuperación. La omisión de esta obligación se habría traducido en un perjuicio económico para la Hacienda pública y, por tanto, la comisión de un delito fiscal en contra del criterio mantenido por la Audiencia Provincial.

Este planteamiento, sin embargo, hubiese obligado a la Audiencia Provincial de Guipúzcoa a hacer un análisis sobre la procedencia de la denegación de la deducción del IVA soportado en aquellos casos en los que resulta de aplicación el mecanismo de ISP. En nuestra opinión, se podría afirmar, por un lado, que en tanto que la regla de inversión ya evita el fraude fiscal, la denegación de la deducción resultaría injustificada, por innecesaria, como medida adicional, no pudiendo ampararse en los pronunciamientos del TJUE. En todas las sentencias citadas anteriormente, la denegación de la deducción se admitió como medida exclusiva antifraude, sin concurrencia con otras. En el mismo sentido, en dos de las Sentencias del Tribunal Supremo citadas (de 15 de marzo de 2013, rec. núm. 6664/2010 [NFJ065330]; y de 28 de enero de 2013, rec. núm. 3272/2010 [NFJ050182]), se admitió la denegación del derecho a la devolución de las cuotas soportadas en relación con periodos impositivos en los que regía todavía el régimen de exención (con posibilidad de renuncia) y no la regla de ISP. No así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, rec. núm. 6460/2010 (NFJ065329) en la que sí que parece admitirse la aplicación concurrente de ambos mecanismos para justificar la imposición de una sanción por dejar de ingresar la cuota del IVA. Este quizás debería haber sido el criterio de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa pero con un resultado distinto: admitir la concurrencia de ambos mecanismos antifraude le hubiese debido llevar a apreciar la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda pública.

La otra postura, como nosotros mantenemos, hubiese sido defender la aplicación de la regla de ISP como medida suficiente para evitar el fraude fiscal en la operación objeto de litigio lo cual, como venimos sosteniendo, sería incompatible con la denegación del derecho a la

deducción del IVA soportado. Esta argumentación hubiese dotado de una mayor coherencia a la sentencia que comentamos, además de que habría evitado introducir un grado innecesario de confusión acerca de la regla de ISP. El resultado hubiese sido el mismo. Siendo suficiente la regla de inversión, y sin denegarse la deducción del IVA no se habría producido un perjuicio económico y se respetaría la neutralidad del impuesto. Sí se habría incumplido, no obstante, la obligación de repercusión del impuesto y, por tanto, habría sido sancionable tal y como hemos indicado anteriormente. No consta claramente en la sentencia comentada, sin embargo, la imposición alguna de sanciones.

En cualquier caso, los materiales de recuperación se verían gravados en la siguiente fase de comercialización de los residuos o chatarra, destinados a su transformación en la fundición. Es decir, con la aplicación correcta y exclusiva de la regla de ISP no se hubiese «roto» la dinámica o estructura del impuesto. Conviene tener presente, de este modo, que el IVA no solamente grava el consumo sino también el valor añadido en cada una de las fases de producción de un bien o servicio (en la directiva comunitaria se califica como impuesto sobre el volumen de negocios). Para alcanzar este doble objetivo se establece, como es sabido, el sistema de repercusión-deducción del impuesto para los empresarios y los profesionales. Incluso, en aquellos casos en los que entra en juego la regla de inversión.

Bibliografía

ÁLVAREZ ARROYO, R. [2013]: «Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA: instrucciones de uso», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 6.

CALVO VÉRGEZ, J. [2013]: «La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11 (marzo).

CASAS AGUDO, D. [2009]: «Inversión del sujeto pasivo o "reverse charge", límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad», *Crónica tributaria*, núm. 131.

CUBERO TRUYO, A. [2016]: «Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino», en CUBERO TRUYO, A. (dir.): *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 13-27.

DE MIGUEL CANUTO, E. [2013]: «Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude», *Quincena fiscal*, núm. 21.

EREÑO GARCÍA, O. [2006]: «La inversión del sujeto pasivo en el sector de los residuos», *Fórum fiscal de Álava*, mes 5.

FALCÓN Y TELLA, R. [2007]: «La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir», *Quincena fiscal*, núm. 14.

GARCÍA NOVOA, C. [2004]: «La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto», *Jurisprudencia Tributaria*, 2004-III.

RUIZ HIDALGO, C. [2014]: «La inversión del sujeto pasivo como medida de reacción rápida en el IVA para la lucha contra el fraude fiscal», en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (coords.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*.

SIMÓN ACOSTA, E. [2005]: «El IVA y la chatarra», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 676.

VILLAR EZCURRA, M. [2014]: «La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA», *Quincena fiscal*, núm. 7.