

# EL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO CUANDO EL PROVEEDOR INCUMPLE SUS OBLIGACIONES FISCALES

**Análisis de la STJUE de 22 de octubre de 2015, Asunto C-277/14**

**Pilar Álvarez Barbeito**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de A Coruña*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 22 de octubre de 2015 [Asunto C-277/14 (NFJ060072)], aclara cuáles son los estándares de diligencia exigibles a un empresario respecto del conocimiento de la situación tributaria de sus proveedores, de forma que, cumplidos aquellos, las posibles irregularidades descubiertas respecto del proveedor no afectarán al derecho del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a deducir las cuotas del impuesto que haya soportado.

En el supuesto analizado por el tribunal, una entidad polaca efectuó diversas compras de combustible –para ser utilizadas en su actividad económica–, a otra entidad que emitió las correspondientes facturas, procediendo la adquirente a deducirse las cuotas de IVA soportado, deducción que la Administración tributaria polaca denegó tras una inspección tributaria al entender que las compras se habían realizado a un «operador inexistente».

La inspección llegó a tal conclusión basándose en un conjunto de hechos, entre ellos, que la entidad proveedora no estaba registrada a efectos del IVA; no presentaba declaración tributaria; no pagaba impuestos; no publicaba sus cuentas anuales; no disponía de concesión para la venta de combustibles líquidos; que el inmueble designado como su domicilio social en el Registro Mercantil se hallaba en un estado ruinoso, en condiciones que hacían imposible cualquier actividad económica; así como en el hecho de que todos los intentos de ponerse en contacto con ella resultaron infructuosos.

Por su parte, la entidad adquirente del combustible alegó en sus recursos que la denegación de su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas resulta contrario al principio de neutralidad del IVA, ya que priva a un sujeto pasivo de buena fe del derecho a deducción. En defensa de su derecho alegó haber recibido de la proveedora documentos registrales que demostraban que dicha sociedad era un operador que ejercía sus actividades legalmente, a saber, un extracto del Registro Mercantil, la asignación de un número de identificación fiscal y un certificado de asignación de un número de identificación estadística.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Pues bien, en su análisis el tribunal parte de los requisitos tanto formales como materiales que, a tenor de la Sexta Directiva, deben cumplirse por parte del empresario para que pueda deducir las cantidades de IVA soportadas. En ese sentido, y por lo que atañe a los requisitos materiales, recuerda que es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. Por otro lado, los requisitos formales del derecho a deducción se resumen en la posesión de facturas formalizadas de acuerdo con la directiva, documentos que deben mencionar claramente, entre otros datos, el número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega, el nombre y la dirección completa de este y la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados.

De entre todas las condiciones expuestas, la que más dudas suscitó al tribunal polaco que planteó la cuestión prejudicial era la referida a la condición de sujeto pasivo de IVA que debía reunir el proveedor, a su juicio inexistente en el momento en el que tuvieron lugar las entregas de combustible tratándose, por tanto, de un sujeto inexistente y por ello incapaz de realizar las entregas y de emitir facturas relativas a tales operaciones.

Examinando esta cuestión, el TJUE parte de la interpretación amplia que debe hacerse del concepto de «sujeto pasivo» recogido en el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, basado en las circunstancias de hecho. En esa línea estima que dicha condición subjetiva no queda desvirtuada respecto del proveedor por hechos tales como el estado ruinoso del inmueble donde radica su domicilio fiscal o la eventual imposibilidad de establecer contacto con él. Además, del citado precepto comunitario tampoco se desprende que la condición de sujeto pasivo dependa, entre otras cuestiones, de la concesión por la Administración de algún tipo de autorización o licencia para el ejercicio de la actividad económica, de su obligación de publicar cuentas anuales, de la obligación de declarar el comienzo de su actividad imponible o del cumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar el IVA.

Las apreciaciones anteriores sirven de apoyo al tribunal para concluir que el destinatario de los bienes goza del derecho a la deducción aunque el proveedor de estos sea un sujeto pasivo no registrado a efectos de IVA, ahora bien, siempre que las facturas que documentan las entregas incluyan todas las informaciones antes referidas. Si esto es así, las autoridades tributarias no podrán denegar el derecho a deducir argumentando que el emisor de la factura no dispone ya de una licencia de empresario careciendo, por tanto, del derecho a utilizar su número de identificación fiscal y siendo irrelevante, por otra parte, a efectos de la práctica de la deducción, si el proveedor ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta.

Al margen de las conclusiones expuestas sitúa el tribunal aquellos supuestos en los que el derecho a deducir se invoque de forma fraudulenta o abusiva, extremo que implicaría para la Administración tributaria la obligación de demostrar, con datos objetivos y sin exigir al sujeto

pasivo verificaciones que no le incumben, que el sujeto pasivo «sabía o debería haber sabido» que la operación en la que basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude en el IVA.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La cuestión de fondo abordada por el TJUE se ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones en nuestro país siendo muchos los casos en los que la Administración tributaria, apreciando el incumplimiento por parte del proveedor de obligaciones tales como la ausencia de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la falta de presentación de declaraciones a efectos del IVA o del Impuesto sobre Sociedades, o no contar con un domicilio fiscal conocido, denegó el derecho a deducir cuotas, y también gastos, respecto de los operadores que han adquirido bienes de tales sujetos. Tal postura ha sido refrendada en muchas ocasiones por los tribunales realizando afirmaciones como la contenida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2000 (NFJ010445), al señalar que el sujeto adquirente de los bienes «tiene la obligación de controlar el cumplimiento de los deberes fiscales de sus proveedores, a efectos del IVA, mediante la responsabilidad que tiene en su selección». Este tipo de pronunciamientos no hacen sino descargar todos los riesgos que conlleva el comercio de mercancías sobre el comprador, extremo que a nuestro juicio vulnera a todas luces la proporcionalidad invocada por el TJUE al abordar los principios que deben inspirar la aplicación del IVA. En ese sentido, en el contexto de las operaciones intracomunitarias de bienes, el Tribunal de Luxemburgo estimó que «el reparto del riesgo entre el (en ese caso) proveedor y la Administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad» [Sentencia del TJCE de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-409/04 (NFJ026418)].

Afortunadamente también encontramos en nuestro país manifestaciones en la línea que acaba de señalarse. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 8 de julio de 2009 (NFJ036025) señaló que «no puede responsabilizarse a la entidad reclamante y destinataria de las entregas de materiales (...), del carácter ilocalizable de las entidades proveedoras (autorizadas para la repercusión del IVA por la Administración tributaria), ni de la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los proveedores, puesto que el control del cumplimiento no le corresponde al mismo, sino a la Administración tributaria». Dichas consideraciones condujeron al tribunal a concluir que «la Administración tributaria debe dirigirse contra el obligado tributario que incumpla sus obligaciones tributarias, sin que pueda responsabilizar de ello a un tercero».

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 36/2009, de 22 de enero de 2009 (NFJ045609), recuerda que «la legislación mercantil y fiscal no exigen a los contribuyentes que investiguen a sus proveedores», premisa que debe entenderse en términos de normalidad y proporcionalidad. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, en Sentencia 390/2010, de 7 de mayo (NJF039585), aclaraba que el hecho de que una sociedad haya incumplido sus obligaciones fiscales «no puede ir en perjuicio» de la entidad que le adquirió los bienes. Más argumentos a favor de esta postura se hallan en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 127/2006, de 17 de febrero (NFJ023854), en la que el tribunal concluyó que «basta que un sujeto aparezca en el tráfico negocial como un em-

presario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que, el tercero que con él contrate, de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiado en ella, pueda materializar todos los efectos fiscales derivados de la operación o negocio celebrado, y en concreto pueda deducirse el IVA repercutido». Añade esta última sentencia, además, que «la Administración tributaria, debe partir de la buena fe de la actora que contrata en la apariencia de que quien actúa en el tráfico es empresario y puede emitir factura repercutiendo IVA. Y es precisamente la Administración, si duda de esa cualidad subjetiva del vendedor, quien deberá actuar contra él, exigiéndole las responsabilidades tributarias que procedieran».

Pues bien, en esa misma línea incide ahora el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia comentada, en la que, como se ha señalado, se dejan al margen de su conclusión final aquellos supuestos en los que el adquirente de los bienes «sabía o debería haber sabido» que la entrega formaba parte de un fraude de IVA, circunstancias cuya prueba ha de recaer sobre la Administración sobre la base de datos objetivos, y sin que ello conlleve a exigencia al sujeto pasivo de verificaciones que no le incumben.

Con este último inciso el tribunal exige que la denegación del derecho a deducir basada en el conocimiento del fraude por parte del adquirente de los bienes, se pruebe con datos objetivos, no pudiendo concretarse sobre la base de meras presunciones, sino a partir de un conjunto de indicios objetivos que revelen una situación irregular o sospechosa.

En ese sentido se sitúa la línea de actuación de aquellos países de nuestro entorno que se han mostrado más respetuosos con las garantías jurídicas de los partícipes en las cadenas de transmisiones respecto de los cuales se sospecha que puedan estar realizando operaciones fraudulentas.

Así, en países como Francia la Administración entiende que el conocimiento del fraude en el que un sujeto puede haber participado debe concretarse no sobre meras presunciones, sino sobre datos objetivos. Esta última expresión es precisamente la que utiliza la Dirección General de Impuestos francesa al interpretar los preceptos que regulan en el *Code Général de Impôts* (CGI) las consecuencias que cabe atribuir al sujeto que «conoce o no puede ignorar» que ha participado en una operación ideada para defraudar el IVA, fraude traducido en la falta de ingreso del impuesto por parte del sujeto que realiza una entrega de bienes. En ese sentido, ya sea aplicable el artículo 272.3 del CGI, en el que se regula la limitación al derecho a deducir del adquirente, ya lo sea el artículo 283.4 bis del CGI, precepto que contempla un supuesto de responsabilidad solidaria imputable al receptor de los bienes, la aludida Dirección General estima que la administración debe «demostrar», y «no presumir», que el operador ha participado en un fraude. La carga de la prueba requiere que los elementos que la Administración pueda reunir sean objetivos y convincentes o incontestables o, todo lo más, que juntos constituyan un grupo de hechos precisos y enlazados a partir de los cuales el operador no pueda pretender alegar con éxito que ha ignorado la existencia del fraude<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Vid. Instrucción de la *Direction Générale des Impôts* n.º 124, de 30 de noviembre de 2007, *Bulletin Officiel des Impôts*, 3 A-7-07, pág. 4.

Por tanto, en el país galo se han establecido cautelas para evitar que la Administración pueda traspasar, en el tema que nos ocupa, los límites impuestos por principios de aplicación en el territorio de la Unión Europea tales como la proporcionalidad, neutralidad, seguridad jurídica o confianza legítima. En ese sentido, se afirma que el conocimiento del adquirente de los bienes acerca del fraude cometido por el sujeto que realiza la entrega debe demostrarse por la Administración «sobre la base de pruebas objetivas irrefutables»<sup>2</sup>. Por su parte, la prueba de que dicho sujeto «no podía ignorar» tales aspectos pudiendo así, por ejemplo, limitarse el derecho a la deducción del impuesto soportado, habrá de realizarla la Administración sobre la base de una serie de datos que la Dirección General de Impuestos en ese país cifra, por orden de importancia, en los siguientes: existencia de vínculos jurídicos, económicos y personales entre los operadores (por ejemplo, cuando las entidades involucradas en el esquema fraudulento cuentan con una misma dirección); el pago de una cantidad más baja de la que razonablemente cabe esperar del mercado, o inferior al establecido en entregas anteriores; entregas repetidas de gran importe con un mismo destinatario (extremo que permite deducir un cierto conocimiento del proveedor); la dirección del domicilio del proveedor, la falta de mano de obra y de funcionamiento acorde con el volumen de las transacciones; ausencia de documentos relativos a la entrega de bienes; la falta de relación entre la actividad económica del proveedor y las entregas de bienes efectuadas; formas de pago que no se corresponden a los usos de la actividad de que se trate<sup>3</sup>.

De ese modo, la denegación del derecho de deducción o la exigencia de responsabilidad a un sujeto que, sin cometer el fraude en primera persona, se entiende que ha participado en él sobre la base de su conocimiento acerca de la existencia de la trama en cuestión, se haya sometido en nuestro país vecino a la constatación de una serie de extremos que, unidos, permiten concretar con mayor precisión lo que, en última instancia, no deja de ser un elemento marcadamente subjetivo.

Pues bien, en esa línea se mantiene precisamente el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia comentada, ahondando así en argumentos mantenidos en pronunciamientos anteriores del tribunal que, afortunadamente, ya se han visto reflejados en fallos de nuestros tribunales [*vid.* STS de 5 de mayo de 2014 (NFJ055013)].

Así las cosas, en línea con esta jurisprudencia comunitaria, resulta recomendable, como estándar de buena diligencia, que los operadores económicos, al recibir bienes o servicios, verifiquen, cuando menos en el marco de operaciones críticas, una serie de indicios formales de *good standing* de sus proveedores, datos a los que hace referencia el tribunal en la sentencia objeto de este comentario.

<sup>2</sup> *Vid.* Punto 30 de la Instrucción de la *Direction Générale des Impôts* n.º 124, de 30 de noviembre de 2007, *Bulletin Officiel des Impôts*, 3 A-7-07.

<sup>3</sup> Similares son los indicios que a los mismos efectos se manejan, por ejemplo, por la Administración belga. En ese sentido *vid.* *Circulaire* n.º AAF/2006-0604 (AAF 14/2006), 24 de agosto de 2006, párrafos 32 a 36.