

CONTROVERSIAS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IVA CUANDO PROCEDE LA APLICACIÓN DEL MECANISMO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO. CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES Y MATERIALES

Análisis de la STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie

Eduardo Verdún Fraile

Inspector de Hacienda (excedente).

Socio responsable de Tributación Indirecta. Ernst & Young Abogados

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace ya algunos años, la utilización creciente a nivel comunitario del mecanismo de inversión del sujeto pasivo como alternativa al sistema ordinario de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) ha venido provocando diversas dudas sobre el cumplimiento de los requisitos necesarios para la deducción del mismo y sobre las actuaciones que la Administración tributaria realiza en el curso de sus procedimientos de comprobación.

Todo ello ha originado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, Tribunal o TJUE) se pronuncie en diversas ocasiones, dando así forma a una jurisprudencia interesante que se ha completado recientemente con la Sentencia de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie (NFJ053403).

Antes de entrar en su contenido, merece la pena realizar una serie de comentarios sobre los beneficios y los problemas que el citado mecanismo implica, sobre todo a la vista de que la tendencia legislativa tanto a nivel europeo como nacional apunta, sin duda, a su empleo cada vez más intensivo.

2. EL MECANISMO DE AUTOLIQUIDACIÓN O DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

En su origen, la inversión del sujeto pasivo atendió, básicamente, a razones de simplificación; en efecto, los empresarios o profesionales que no dispusieran de una infraestructura mínima en las jurisdicciones donde se localizara el IVA del cual inicialmente fueran sujetos pasivos volcarían el

cumplimiento de la obligación de declaración e ingreso de este tributo en su destinatario, a quien necesariamente debía resultarle más sencillo proceder a autoliquidarse el IVA por medio de la consignación simultánea de la cuota devengada y su correspondiente deducción. Utilizando la terminología de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva del IVA), se trata en definitiva de asignar la posición de *deudor* ante el Tesoro al empresario o profesional destinatario de la operación.

Desde este punto de vista, la autoliquidación del IVA, término con el que suele aludirse por el Tribunal al citado mecanismo, evita a quien vende o presta servicios la asunción de obligaciones formales en destino a la vez que el destinatario se beneficia del ahorro financiero que aquel conlleva al convertir en inmediatamente deducible la cuota de IVA devengado. Bajo este enfoque, por tanto, la autoliquidación sería una medida de simplificación para operaciones del tipo B2B (de empresario a empresario), cuando el impuesto se devenga en destino y el prestador no dispone de establecimiento permanente en ese territorio.

No obstante, los beneficios de la inversión del sujeto pasivo se extienden, asimismo, a la Administración tributaria, ya que permite asegurar que la deducción del IVA por el destinatario queda automáticamente conectada a la previa consignación, por él mismo, de la cuota devengada. Surge así su segundo papel como eficaz medida antifraude que es el que ha provocado su utilización creciente por los Estados miembros.

Para poner mejor en contexto este último aspecto, piénsese en un esquema de fraude carrusel en el que típicamente existen cuotas devengadas que no serán nunca ingresadas por el vendedor pero que acabarán convirtiéndose en deducciones o declaraciones a devolver por su destinatario, o bien cuando hay un descuadre querido y pactado entre proveedor y cliente entre la cuota repercutida y su deducción; en estos casos, la autoliquidación evita el fraude en muchas ocasiones.

La experiencia en España de la adopción de este mecanismo para el tráfico de determinados bienes o servicios ha sido creciente en los últimos años. Así, puede citarse la entrega de materiales de recuperación, de licencias de emisión de gases de efecto invernadero, de ejecuciones de obra o de inmuebles en procesos concursales, en ejecución de garantías o como consecuencia de la renuncia a la exención.

Todos ellos son claros ejemplos de la confianza en este sistema como medida antifraude en un marco comunitario cada vez más flexible y amplio que hace innecesaria la tramitación previa de una autorización expresa por Bruselas como era el caso hasta no hace mucho tiempo. En este sentido, la Directiva 2013/43/UE, del pasado 22 de julio, ha ampliado considerablemente el ámbito objetivo del artículo 199 bis de la Directiva del IVA. Por medio de este precepto, se ha autorizado a los Estados miembros a que, sin más formalidad que su comunicación motivada y previa al Comité del IVA, apliquen el mecanismo de inversión durante un plazo mínimo de dos años y hasta el 31 de diciembre de 2018 a un catálogo ampliado de bienes y servicios donde se ha constatado que el sistema general del impuesto está generando cadenas de fraude. Entre otros, aparecen los servicios de telecomunicaciones, teléfonos móviles, tabletas digitales, videojuegos o incluso cereales y cultivos industriales.

En paralelo a todo ello, el mecanismo de autoliquidación es el que el sistema de tráficos intracomunitarios utiliza siempre, con la salvedad de que en estos casos la norma prevé directamente que el sujeto pasivo de la operación gravada, esto es, de la adquisición intracomunitaria, sea quien la realiza. No hay por tanto en este supuesto un cambio de sujeto pasivo del proveedor a su cliente, sino que la norma designa como tal a este último. Al margen de este matiz técnico, en la práctica no hay diferencia entre la autoliquidación por no ser proveedor establecido y aquella por realizar una compra de bienes expedidos desde otro Estado miembro.

Descritos los beneficios, deben referirse ciertos problemas que se analizan en los dos apartados siguientes a la luz de la jurisprudencia del TJUE: actuaciones de comprobación en sede del destinatario y cumplimiento de obligaciones formales específicas.

3. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN EN SEDE DEL DESTINATARIO. ASUNTO ECOTRADE

En un primer grupo aparece la contingencia fiscal que asume el que sería sujeto pasivo inicial, esto es, quien en condiciones normales debería reflejar el IVA devengado y repercutirlo al destinatario, pero que no lo hace como consecuencia del citado mecanismo de autoliquidación. Así, una errónea valoración de la procedencia, incluso para quien sea más cuidadoso, puede tener consecuencias graves si hay una comprobación fiscal, ya que con toda probabilidad Hacienda le exigirá dicha cuota con intereses de demora y puede que proceda incluso a la apertura de expediente sancionador. El número de consultas tramitadas por la Dirección General de Tributos cuando se extendió la autoliquidación a las ejecuciones de obra como consecuencia de la Ley 7/2012 resulta muy elocuente sobre el miedo, y a veces la inseguridad jurídica, que esta figura puede llegar a provocar.

Por su parte, para el destinatario que erróneamente aplica la inversión del sujeto pasivo, los riesgos son menores, ya que una eventual comprobación deberá implicar la corrección del IVA deducido pero también la consideración como indebido en su contabilidad de la cuota devengada, quedando a la expectativa de una corrección en la factura por quien le vendió los bienes o prestó los servicios pero con una situación frente a Hacienda de indudable tranquilidad.

Si la situación es justo la contraria, es decir, se realiza por error la repercusión de una cuota que debió ser declarada por inversión por el destinatario, los riesgos se desplazarían inicialmente a este último, que no habría consignado el IVA devengado de la compra. Este supuesto, generador de enorme controversia durante muchos años, comenzó a solucionarse a raíz de la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y 96/07, Ecotrade (NFJ028276), y se ha completado con la sentencia Fatorie que posteriormente se analiza.

La práctica administrativa de regularización en sede del destinatario de cuotas que debieron haber sido autoliquidadas, pero que por error u otra circunstancia no lo fueron, consistió durante muchos años en exigir a ese destinatario-sujeto pasivo por inversión el IVA devengado junto con

sus intereses de demora hasta la fecha de la liquidación administrativa, permitiendo su deducción en declaraciones posteriores corrientes, deducción que incluso llegó a veces a ser bloqueada cuando se abría expediente sancionador; se invocaba en estos casos la anterior redacción del artículo 89.tres.2.º de la Ley del IVA, en cuanto que impedía la repercusión a posteriori cuando se trataba de cuotas devengadas no declaradas que eran objeto de sanción. De esta forma, la sanción impuesta al destinatario-sujeto pasivo por inversión era doble: el importe de la cuota que se impedía deducir más el resultante de la norma sancionadora en sentido estricto.

Ya de principio aparecía aquí una contradicción importante al traerse a colación dos preceptos de la Ley del IVA, los artículos 88 y 89, que, contenidos en el Capítulo V (*Repercusión del Impuesto*), deberían quedar al margen de este sistema como apoya el hecho de que la propia Ley General Tributaria (en adelante, LGT) califique a la repercusión como integrante de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 38, apartados 1 y 2); en efecto, en un sistema de autoliquidación difícilmente puede hablarse de repercusión del IVA, entendida en su acepción más propia como el mecanismo de traslado económico de la cuota devengada (y debida por el proveedor a Hacienda) al destinatario de la operación. Muy al contrario, en un sistema de inversión no hay traslado alguno, ya que esta figura lo que hace precisamente es mover el estatuto jurídico de sujeto pasivo (y, por tanto, de deudor frente a Hacienda) del prestador al destinatario. Quizá por eso se ha acuñado tradicionalmente la expresión «autorrepercusión», que no deja sin embargo de mantener la confusión terminológica sin apoyo alguno ni en la Directiva ni en la Ley nacional.

Pues bien, en la sentencia Ecotrade, se refiere cómo la Administración italiana regularizó al destinatario de una operación sometida a la autoliquidación exigiéndole la cuota devengada pero impidiéndole su inmediata deducción.

En su sentencia, el Tribunal proscribe este tipo de actuaciones administrativas y, por primera vez, confirma de forma taxativa que en los casos de autoliquidación el destinatario convertido en sujeto pasivo no adeuda importe alguno al Tesoro (lógicamente en la hipótesis de que este tenga pleno derecho a deducir). Por ello, concluye el TJUE, la rectificación del IVA devengado por parte de la Administración tributaria debe acompañarse, en el mismo periodo y ejercicio, con su deducción plena, sin más penalidad que la posible sanción específica que el Estado en cuestión pueda haber impuesto; sería, por ejemplo, el caso de España, donde el artículo 170.dos.4.º de la Ley del IVA establece de manera expresa la sanción del 10% de la cuota devengada en operaciones de inversión del sujeto pasivo que no hayan sido declaradas.

4. LA FACTURA EN LAS OPERACIONES DE AUTOLIQUIDACIÓN. ASUNTOS BOCKEMÜL Y USZODAÉPÍTÖ

En cuanto al segundo grupo, esto es, cómo se ven afectados los requisitos formales cuando procede la inversión del sujeto pasivo, podemos citar dos sentencias del TJUE que constituyen antecedentes principales del asunto Fatorie que luego se estudia: la de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02, Bockemül (NFJ016128), y de 30 de septiembre de 2010, asunto C-392/09, Uszodaépítö (NFJ040125).

En la sentencia Bockemül, el Tribunal analizó la necesidad del destinatario-sujeto pasivo por inversión de disponer de factura como requisito necesario para deducir tal y como sucede en los supuestos generales de repercusión del IVA.

Debe indicarse que esta sentencia fue dictada con arreglo a la redacción de la Directiva del IVA anterior a los cambios que introdujo en la misma la Directiva 2001/115/CE, que fue la que recogió la primera gran armonización comunitaria de los requisitos de facturación y que en España se transpuso por medio del Reglamento de facturación –RD 1495/2003–, que entró en vigor en 2004 y que ha sido sustituido desde el 1 de enero de 2013 por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Desde que se aprobó dicha modificación, la norma comunitaria comenzó a recoger por primera vez los matices necesarios para la expedición de factura en supuestos de inversión del sujeto pasivo, entre ellos, que en estos casos no debía consignarse por el expedidor cuota de IVA alguna.

Pues bien, el Tribunal, apartándose de manera radical de la opinión del Abogado General en cuyo escrito de conclusiones proponía una respuesta muy diferente, concluyó en la sentencia que mientras que dicho requisito, esto es, el de disponer de factura, era incontestable en el régimen general del IVA, en el procedimiento de autoliquidación quedaba sometido a los requisitos formales que dispusiera cada Estado miembro, los cuales, en cualquier caso, no podían ir más allá de lo estrictamente necesario para comprobar que aquel se había aplicado correctamente. En otras palabras, el Tribunal entendió que en los casos de autoliquidación lo relevante es la comprobación de requisitos materiales, pasando a un segundo plano la relevancia de la factura a la que el Abogado General había calificado en el apartado 46 de sus conclusiones como «billete de admisión al derecho a la deducción».

De esta forma, el Tribunal establece los principios de un criterio, luego reiterado como veremos, en virtud del cual la relevancia de la factura en los supuestos de autoliquidación queda relegada en favor de la revisión de requerimientos de orden material.

Por su parte, en la sentencia Uszodaépitő, el Tribunal se reitera en los mismos planteamientos, aun cuando la Directiva del IVA ya recogía en la fecha en la que ocurrieron los hechos analizados, como lo hace en la actualidad, matizaciones específicas para el contenido de la factura en los supuestos de autoliquidación.

Así, no deja de ser curioso que en el apartado 37 de la sentencia, el TJUE recuerde de nuevo que en los supuestos de autoliquidación el destinatario-sujeto pasivo no está obligado a disponer de factura para poder ejercitar el derecho a la deducción, debiendo cumplir los requisitos que de manera específica haya establecido el Estado miembro de que se trate, los cuales, en última instancia, deben ser materiales con carácter principal.

Con todo ello, puede concluirse que el Tribunal considera que la obligación de disponer de factura como elemento esencial para deducir el impuesto no puede exigirse en los supuestos de autoliquidación con el mismo nivel de rigor que cuando se aplica el régimen general de repercusión. En efecto, en el primero de los casos lo relevante es que se acrediten los requisitos materiales nece-

sarios, esto es, que no haya riesgo para el Estado miembro concernido de pérdida de ingresos fiscales. Este punto es precisamente el que se aborda de nuevo en la Sentencia de 6 de febrero de 2014.

Por otra parte, si la factura tiene importancia relativa en los supuestos de autoliquidación, qué decir de la viabilidad de la autofactura, felizmente eliminada de la norma española desde el 1 de enero de 2011 y que claramente no disponía de apoyo alguno en la norma comunitaria a la luz de los dos pronunciamientos analizados.

5. LAS SENTENCIA DE 6 DE FEBRERO DE 2014, ASUNTO FATORIE

De acuerdo con la descripción de hechos de la Sentencia de 6 de febrero, la entidad Fatorie contrató con otra la recepción de determinadas obras de construcción y montaje de una nave industrial. A dichas obras, en paralelo a lo que sucede en España desde el 31 de octubre de 2012, les resultaba de aplicación de acuerdo con la legislación rumana el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Por error, el proveedor de Fatorie expidió a esta última una factura con IVA, repercutiéndole su importe que, sin embargo, nunca fue ingresado en Hacienda por quiebra de esta entidad.

Fatorie aceptó dicha factura, pagó y dedujo el IVA en ella documentado y no procedió ni a solicitar su rectificación ni a consignar en la misma la mención a que a la operación controvertida le era de aplicación el sistema de autoliquidación, obligación que incumbe siempre al destinatario en estos casos de acuerdo con la legislación interna rumana.

Si bien en un primer momento la Administración tributaria aceptó la deducibilidad del IVA consignado en dicha factura, tiempo más tarde abrió un segundo procedimiento de comprobación a Fatorie y le reclamó el IVA que había deducido erróneamente sobre la base de que los requisitos de deducción impuestos por la legislación rumana para operaciones sometidas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo no se habían cumplido, a saber: (i) recepción de factura expedida por el proveedor sin repercusión del IVA; (ii) mención expresa en la misma de la mención «autoliquidación» que deberá realizar el proveedor o, en su defecto, el destinatario, y (iii) consignación por el destinatario en su declaración del impuesto de las cuotas devengada y deducible correspondientes.

De nuevo se somete al Tribunal la cuestión principal de la viabilidad, con arreglo al Derecho de la Unión, de dichos requisitos para la deducción de cuotas sometidas a la autoliquidación.

Leyendo hasta aquí la sentencia y con los antecedentes ya estudiados, podría pensarse que el Tribunal habría dado carta de naturaleza a la deducción por Fatorie de la factura incorrectamente expedida sobre la base de que en los supuestos de autoliquidación lo relevante es el cumplimiento de requisitos materiales, por lo que la irregularidad en la factura recibida no debería ser óbice para el ejercicio de dicho derecho.

Sin embargo, el Tribunal, tras recordar dicha jurisprudencia, señala que en el supuesto analizado el pago del IVA a su proveedor fue erróneo ya que debería haberse realizado al Tesoro rumano y Fatorie no consignó en la factura recibida la expresión «autoliquidación», privando de esa forma a la Administración tributaria de información relevante que puso en riesgo los ingresos fiscales y que motivó el ejercicio del derecho a la deducción de un IVA que no se había devengado con arreglo a Derecho. Todo ello hace concluir al TJUE que ha habido incumplimiento de requisitos materiales.

Con esa opinión, el Tribunal parece apoyarse en el hecho principal de que, en tanto que deudor del IVA, Fatorie no puede aceptar una factura en virtud de la cual no se asegure el ingreso del impuesto en Hacienda. El hecho de que el proveedor quebrara y no ingresara esa cuota no parece ser valorado por el Tribunal como un elemento decisivo, pero no cabe duda de que pueda haber tenido cierta influencia en su pronunciamiento.

Con carácter adicional a todo ello, el Tribunal no encuentra ser contrario al principio de seguridad jurídica la apertura de dos procedimientos de comprobación sucesivos en sede de Fatorie. Esta circunstancia resulta de interés en España, donde con arreglo a la LGT, es factible que a un procedimiento de comprobación en vía de gestión le pueda seguir uno de inspección siempre que el primero no haya provocado un efecto preclusivo o de cierre. En cualquier caso, se trata de un aspecto tangencial, complejo y muy matizable y que por tanto excede del ámbito de este artículo.

6. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto, cabe concluir que los indudables beneficios que el mecanismo de autoliquidación lleva consigo, tanto como medida antifraude como por permitir la deducción inmediata del impuesto, pueden verse empañados por una cierta inseguridad jurídica cuando al margen de conductas que busquen positivamente el fraude, se producen errores de cumplimiento. Esta circunstancia se refiere principalmente al proveedor, que debe vigilar que la correcta aplicación del sistema de inversión, pero también al destinatario, el cual, desde la sentencia Fatorie analizada, debe reaccionar con diligencia cuando reciba una factura con IVA en una operación en la que entienda que debe aplicarse dicho sistema. La introducción de una mayor flexibilidad en el cumplimiento de requisitos formales y la superación definitiva de comprobaciones en sede del destinatario, que terminaban con doble sanción y exigencia de intereses de demora, permiten mirar con mayor benevolencia los riesgos descritos.