

# EL CONTROL DEL «NIVEL DE CUMPLIMIENTO FISCAL» DEL PROVEEDOR: ¿UN NUEVO REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS Y CUOTAS? INTERPRETACIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

**PILAR ÁLVAREZ BARBEITO**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Facultad de Derecho de La Coruña*

Este trabajo ha obtenido el *Accésit Estudios Financieros 2011* en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## **Extracto:**

EN este trabajo abordamos uno de los problemas más relevantes que pueden detectarse en algunas de las estrategias arbitradas en nuestro país para luchar contra el fraude fiscal. Esto es, las consecuencias que pueden derivarse de esas medidas no tanto para quienes en primera persona cometen el fraude, sino para aquellos operadores económicos que contratan con ellos en el tráfico mercantil. Desde ese punto de vista, la denegación del derecho a deducir gastos y cuotas para esos sujetos se traduce, sin duda, en una repercusión relevante que la Administración está aplicando en muchos de esos casos, extremo que obligará a los empresarios a mantener un elevado nivel de vigilancia sobre aquellos sujetos con quienes operan.

Pues bien, a abordar esas cuestiones hemos dedicado este estudio, reparando tanto en la incidencia que sobre este tema tiene el elemento formal de las deducciones como su aspecto material. Para ello hemos partido del análisis de tales aspectos desde una perspectiva interna para, a continuación, someterlos al tamiz del Derecho comunitario, ámbito en el que el TJUE ha tenido que pronunciarse sobre esas cuestiones al hilo del examen de algunos supuestos de tramas ideadas para defraudar el IVA detectadas en el ámbito de la Unión Europea.

**Palabras clave:** IVA, IS, fraude, proveedor incumplidor y derecho a deducir.

# THE CONSEQUENCES TO CONTRACT WITH NON-COMPLIANT SUPPLIERS: THE RIGHT TO DEDUCT EXPENSES AND INPUT VAT. ANALYSIS OF THE ECJ RULINGS

**PILAR ÁLVAREZ BARBEITO**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Facultad de Derecho de La Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## **Abstract:**

**I**n this paper we analyse one of the most important problems that derive from some measures adopted in Spain to fight tax fraud. The entrepreneurs who contract with non-compliant suppliers can suffer unexpected consequences from such measures. In particular, they can be deprived from the right to deduct tax credits that result from operations with non compliant suppliers. As consequence, this would force entrepreneurs to maintain a high level of vigilance over their suppliers.

The impact of these measures on the formal and material aspects of the fiscal deductions is studied from a domestic as well as EU law perspective considering the ECJ rulings on schemes of VAT fraud and avoidance.

**Keywords:** VAT, Corporate Tax, tax fraud, non compliant suppliers and the right to deduct.

# Sumario

- I. Introducción.
- II. Situación actual derivada de la problemática del «incumplimiento fiscal» del proveedor en nuestro país.
  1. Consideraciones generales.
  2. Incidencia del elemento formal de la deducción.
- III. Consecuencias de operar con proveedores «incumplidores» en el contexto comunitario.
  1. Una referencia a las «tramas para defraudar el IVA».
  2. La doctrina del TJCE.
  3. La relevancia de la prueba del transporte en las operaciones intracomunitarias de bienes.
- IV. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

Tanto la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (IS) como la del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se han encargado de establecer los requisitos que las empresas deben cumplir a efectos de poder deducir tanto los gastos en los que incurran, en el primer caso, como las cuotas cuya repercusión hayan soportado a efectos del IVA, condiciones que la jurisprudencia ayuda en muchos casos a perfilar atendiendo a las diferentes situaciones particulares que en cada caso puedan plantearse.

Desde ese punto de vista las entidades implicadas en dicho tráfico empresarial deberán ser cautelosas en el cumplimiento de tales condiciones, so pena de perder los aludidos derechos de deducción con las indeseables consecuencias que de ello pueden derivarse sobre los resultados económicos de la entidad.

Pues bien, es habitual en los últimos tiempos observar cómo los empresarios se enfrentan a las pretensiones de la Administración, fundamentalmente en sede de inspección, de denegar la deducción de gastos y cuotas sobre la base de incumplimientos de obligaciones de carácter tributario que no son debidos a los empresarios que se ven privados de la posibilidad de practicar tales reducciones, sino a los sujetos que en calidad de proveedores les han suministrado los bienes o servicios de que se trate. Las consecuencias de estas decisiones administrativas, a la postre refrendadas en muchas ocasiones por los tribunales, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, pueden ocasionar importantes perjuicios para las empresas, poniendo en riesgo incluso en ocasiones la propia supervivencia de las mismas, por lo que esta cuestión merece un análisis detenido para tratar de averiguar si, por la vía de hecho, se han incorporado requisitos añadidos a los previstos en la normativa reguladora de los aludidos tributos a efectos de la práctica de los mencionados derechos de deducción.

## II. SITUACIÓN ACTUAL DERIVADA DE LA PROBLEMÁTICA DEL «INCUMPLIMIENTO FISCAL» DEL PROVEEDOR EN NUESTRO PAÍS

### 1. Consideraciones generales

Tal y como acaba de señalarse, a la vista de la actuación de los órganos de inspección en los últimos tiempos puede constatarse que desde la Administración, con relativa frecuencia, se viene denegando el derecho a deducir gastos y cuotas sobre la base de circunstancias tales como que el

proveedor de bienes y servicios, a la postre emisor de la factura, no está dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); no presenta declaraciones a efectos del IS o del IVA; no tiene domicilio fiscal conocido; no tiene trabajadores en plantilla; no cuenta con la infraestructura que la Administración estima necesaria para entregar los bienes o prestar los servicios de que se trate; o no se halla al día en sus cotizaciones a la Seguridad Social, entre otras causas.

En muchos de estos casos, y atendiendo a tales circunstancias, la Administración, sin cuestionar ni la realidad de la operación o transacción realizada ni el pago de la misma por parte del empresario afectado, desestima la pretensión de este en orden a proceder a la deducción de gastos y cuotas, atribuyendo así a estos supuestos las mismas consecuencias de las que son merecedores los partícipes en las tramas de facturas falsas.

A nuestro juicio, adelantamos ya, los efectos jurídicos que deberían generar tales incumplimientos por parte del proveedor no pueden equipararse en todo caso con los que genera la existencia de facturas falsas, toda vez que, como trataremos de argumentar, entre ambos supuestos pueden existir diferencias notables que exigen, en aras del respeto a principios como el de igualdad o proporcionalidad, la aplicación de consecuencias jurídicas diferentes.

## 2. Incidencia del elemento formal de la deducción

Ciertamente, la condición de carácter formal que se exige tanto a efectos del IVA como del IS, centrada en la existencia de un adecuado soporte documental que venga a justificar la operación que, en última instancia, generará el derecho a deducir, ostenta una relevancia indiscutible en el conjunto de requisitos que las empresas deben cumplir para poder hacer efectivo su derecho. En ese sentido, es frecuente que la inspección utilice como argumento principal en muchas de las regularizaciones tributarias que traen causa de la denegación de los derechos de deducción de gastos y cuotas, alguna cuestión relacionada con los defectos apreciados en las facturas o documento que las sustituya.

No obstante lo anterior, lo cierto es que el examen de esta cuestión en un plano práctico pone de relieve la existencia de diferencias notables entre los posibles defectos que pueden detectarse en tales soportes documentales, pudiendo tratarse de datos erróneos, inexactos, omitidos, o falsos, calificativo este último que puede atribuirse, incluso, a la operación misma que ha sido reflejada en una factura, con lo que la misma carecería de sustrato material alguno. Pues bien, habida cuenta de las diferentes situaciones que pueden plantearse, es preciso analizar las consecuencias jurídicas que, a efectos tributarios, cabe atribuir a cada una de ellas, toda vez que, como tendremos ocasión de exponer, no todas merecen la misma consideración.

En ese sentido y a efectos de sistematizar el estudio de este tema, partiremos de la diferenciación a la que alude ALONSO GONZÁLEZ, en virtud de la cual podría diferenciarse la factura «falsa», entendida como documento no veraz que refleja hechos que no han ocurrido<sup>1</sup>, de la factura «falsea-

<sup>1</sup> En ese sentido PEÑA GABÍN, J.M.: *La Inspección de Hacienda: Problemas y Soluciones*, CISS, Valencia, 2008, pág. 201, tras aludir a las facturas con defectos formales señala que «un caso bien distinto es el de las llamadas "facturas falsas", que normalmente cumplen con todos los requisitos "formales" pero incumplen los aspectos sustanciales o materiales».

da», en la que la inexactitud se ciñe a alguno de los aspectos recogidos en el documento sin ponerse en tela de juicio la existencia de la operación allí reflejada<sup>2</sup>. Esta clasificación, extraída por el citado autor a partir de la observancia de varios pronunciamientos jurisdiccionales, ayuda a perfilar una serie de conceptos necesarios para abordar este estudio que, sin embargo, la normativa tributaria ha obviado definir, motivo por el cual estimamos que dicha diferenciación puede resultar útil a efectos de este trabajo.

### 2.1. Las facturas «falseadas»

En relación con las facturas falseadas que, como acaba de señalarse, identificaremos con aquellas en las que pueda detectarse algún error o inexactitud de carácter formal, nuestra doctrina y jurisprudencia han ido evolucionando hacia una postura más flexible que la defendida en el pasado, incluso a efectos del IVA, tributo respecto del cual el elemento formal requerido para la deducción de las cuotas repercutidas ha sido interpretado tradicionalmente de una forma más rígida que respecto del IS.

Por lo que atañe a este último tributo la flexibilización de los requisitos exigidos para la deducción de gastos, incluido el de carácter formal, se ha producido como consecuencia, especialmente, de la aplicación de principios fundamentales en el ámbito de la prueba. En ese sentido, la referencia a la libertad de prueba o a la apreciación conjunta de la misma<sup>3</sup> han conducido tanto a la Administración como a nuestros tribunales a una interpretación de los gastos deducibles en el IS en términos de proporcionalidad, principio que, como tendremos ocasión de exponer, adquiere un papel fundamental en el tema que nos ocupa.

Más rígida ha sido siempre la interpretación mayoritariamente defendida respecto del requisito formal que debe acompañar al derecho a deducir cuotas en el IVA<sup>4</sup>, postura avalada por la propia normativa reguladora de ese tributo<sup>5</sup>. No obstante lo anterior, y aunque no debe negarse la preemi-

<sup>2</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 150-151. Tal diferenciación es invocada, entre otros, por TÓVILLAS MORÁN, J.M.: «La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2009 (BIB 2009/920).

<sup>3</sup> Resulta ilustrativa la contestación a Consulta de la DGT de 23 de junio de 2008 (V1323/2008), donde se apunta que «la falta de factura completa, no supone la imposibilidad de probar la realidad y el importe de las operaciones celebradas sin ese concreto soporte documental», afirmación que se sustenta sobre lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la LGT, en los que se establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, siendo de aplicación en los procedimientos tributarios las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, con las especialidades que en el ámbito tributario se establecen en los artículos siguientes de la referida LGT. Pues bien, tal y como apunta el aludido centro directivo, «en virtud de esta remisión genérica, serán de aplicación los dos principios generales que en nuestro derecho vertebran el juego probatorio, el principio de "prueba libre" o de prueba no tasada, que hace excepcionales los casos en los que el valor de los distintos medios probatorios esté preestablecido por la Ley e impida su contradicción, y el de "apreciación conjunta de la prueba", que obliga a valorar la totalidad de las existentes (...)».

<sup>4</sup> *Vid.* STSJ de Asturias de 9 de marzo de 2010 (JT 2010/248).

<sup>5</sup> La alusión que el artículo 106.3 de la LGT hace a la factura como «forma prioritaria» de justificación de deducciones ha sido interpretada a efectos del IVA de un modo muy rígido. Así, el artículo 97.Uno de la LIVA es claro al respecto, señalando que «únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción» los que especifica de

nencia de las opiniones que, sobre todo en sede judicial, defienden la postura más rigorista, lo cierto es que últimamente la exigencia de que solo la factura correctamente cumplimentada servirá como soporte documental justificativo del derecho a deducir las cuotas soportadas se ha visto en cierta medida flexibilizada. En ese sentido, se aprecia, sobre todo por parte de la doctrina<sup>6</sup>, aunque también en algunas resoluciones jurisprudenciales<sup>7</sup>, la intención de atemperar los requisitos formales de la deducción a principios tan relevantes como el de proporcionalidad o el de neutralidad a efectos de IVA<sup>8</sup>. En ese contexto, se han aceptado deducciones en el caso de facturas con algunos defectos formales respecto de lo exigido en el Reglamento de facturación<sup>9</sup> e incluso, aun no existiendo factura, se ha admitido la deducción cuando existe otro documento que prueba suficientemente la existencia del gasto (escritura pública)<sup>10</sup>, todo ello en aras de lograr una interpretación de esta cuestión ajustada al ya mencionado principio de proporcionalidad, interpretado en sus justos términos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)<sup>11</sup>, doctrina a la que nos referiremos más adelante.

manera expresa tal precepto, de cuya lectura se infiere, a los efectos que interesan a este trabajo, que la factura se sitúa como único documento válido debiendo cumplir estrictamente, además, con los requisitos exigidos por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del IVA.

<sup>6</sup> Vid. al respecto, PALAO TABOADA, C.: «La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, n.º 32, 1986, pág. 153; IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Los medios de prueba de gastos y deducciones en el anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 18/2003; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», *Civitas, REDF*, n.º 145, 2010. En el mismo sentido afirma CHECA GONZÁLEZ, C.: «El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni muchos menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 10, 2006, que «hay que estimar, sin duda alguna, que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable trascendencia e importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda estar para facilitar el correcto funcionamiento administrativo, no puede conllevar la pérdida de mencionado derecho a deducir». El mismo autor se manifestó de nuevo en términos similares en la obra *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 37.

<sup>7</sup> Vid., entre otras, STSJ de Andalucía de 24 de abril de 2007 (JT 2007/1612); 20 de octubre de 2008 (JT 2009/629) o STSJ de Castilla y León, de 10 de diciembre de 2007 (JT 2008/434). En la primera de ellas el Tribunal andaluz concluyó que «el sujeto pasivo puede acreditar por otro medio la existencia de la transacción objeto de la solicitud de deducción, sin que sea la factura el único y exclusivo medio adecuado para ello hasta el punto de admitirse, como hemos visto, las facturas incluso defectuosas o con ausencia de algún requisito, y por supuesto que también puede acreditar la efectividad de la transacción aun cuando no se encuentre contabilizada en el libro de facturas recibidas, como es el caso objeto de estudio en el que no cabe la menor duda de la realidad de la transacción ni del abono del Impuesto sobre el Valor Añadido».

<sup>8</sup> Vid. STSJ de las Islas Baleares n.º 852/2006, de 25 de octubre (JUR/2006/293655); STSJ de Andalucía de 20 de octubre de 2008 (JT 2009/629) o STSJ de Valencia, de 27 de mayo de 2010 (JUR 2010/305472). Sobre esta cuestión vid. BÁEZ MORENO: «El principio de neutralidad fiscal y el IVA como impuesto sobre el consumo. A propósito del gravamen de las actividades ilícitas», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2008, págs. 66-67. Asimismo, en contra de las limitaciones al derecho de deducción en el IVA, sobre la base de mantener la neutralidad del tributo, vid. STJCE de 12 de enero de 2006 (*Fulcrum Electronics-Bond House Systems*).

<sup>9</sup> Vid. MERINO JARA, I.: «Facturas e IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 1997.

<sup>10</sup> TOVILLAS MORÁN, J.M.: «La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2009 (BIB 2009/920).

<sup>11</sup> En esa línea se viene manifestando el TJCE, tal y como recuerda el TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 10 de mayo de 2010 (JUR 2010/305472), al señalar que los preceptos que eluden a la necesidad de la factura para llevar a cabo la deducción «deben interpretarse con flexibilidad», en coherencia con «la más flexible interpretación que el TJCE en su sentencia 5 Dic. 1996 asunto C-85/1995, realizó de la Sexta Directiva». En ella, tal y como continúa recordando el tribunal valenciano, se concluyó que, atendiendo a la Sexta Directiva en materia IVA, los Estados miembros deben «entender por "factura" no solo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a los crite-

En definitiva, aun cuando todavía son frecuentes pronunciamientos en contra, especialmente a efectos del IVA, lo cierto es que cabe apreciar la existencia de un sector doctrinal y jurisprudencial más proclive a huir de los formalismos excesivos defendidos desde la Administración<sup>12</sup> y permitir la deducción de gastos y cuotas cuando la factura o documento que la sustituya tenga algún defecto, omisión o error de carácter formal. Ahora bien, lo anterior podrá defenderse siempre y cuando pueda demostrarse tanto la realidad de la transacción reflejada en el citado soporte documental, como la ausencia de participación del empresario de buena fe en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al operador con el que aquel ha contratado, extremos que, unidos, entendemos que son cruciales para el tema que nos ocupa y que determinarán, a la postre, la posible existencia de una factura «falsa». A mayor abundamiento, el hecho de que entendamos que una factura de las características aludidas, esto es, con algún defecto de carácter formal, no debiera provocar la denegación de los derechos de deducción de gastos y cuotas no significa que los incumplimientos de los aludidos requisitos formales no puedan ser sancionados como infracciones tributarias.

## 2.2. Las facturas «falsas»

### 2.2.A. Identificación

Tal y como hemos señalado supra, la diferencia entre factura falseada y factura falsa lleva a identificar a esta última con un documento no veraz que refleja hechos que no han ocurrido, careciendo, por tanto, de sustrato material, ya que las transacciones económicas que refleja no han tenido lugar, aun cuando el citado documento sea correcto desde el punto de vista formal.

En estos casos las operaciones habrían de ser tildadas de simuladas o inexistentes y, entre las consecuencias de su realización, no cabe duda de que debería negarse a los sujetos cuya implicación

---

rios fijados por estos mismos Estados miembros, y les confieren la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente». En la misma línea el TJCE, en la Sentencia de 8 de mayo de 2008 [Sentencia *Ecotrade* (TJCE 2008, 105), asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07], llegó a la conclusión de que si bien es cierto que los Estados miembros puede establecer formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquellas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. En ese caso concreto el tribunal estimó que siendo indiscutible que «el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales», remitiéndose en el mismo sentido a la Sentencia *Collée* de 27 de septiembre de 2007 (TJCE 2007, 243).

<sup>12</sup> CARBAJO VASCO, D.: «Hacia una reforma de la normativa europea sobre facturación en el IVA», en [www.elderecho.com/administrativo](http://www.elderecho.com/administrativo), señala que «El otro gran problema de la factura, como medio probatorio prioritario en las relaciones con la Hacienda Pública, es la tendencia de la Administración Tributaria, en nuestro caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), a ser muy rigurosa a la hora de exigir el cumplimiento de todos los requisitos: formales, temporales, de descripción de operaciones, etc., que conforman la "factura completa" y su tendencia a afirmar que la ausencia de alguno de los mismos, sea o no significativa para el control de la operación (téngase en cuenta, por ejemplo, que no es lo mismo una factura donde no aparezca el domicilio fiscal del receptor que una factura donde no figure la base imponible de la operación), impide el uso de la factura como documento probatorio, esencialmente, a la hora de determinar los gastos fiscalmente deducibles. (...)». La AEAT ha tendido, frente a la mayor libertad enunciada por la doctrina y la jurisprudencia, a exigir, como prueba de la deducibilidad de un gasto o de la existencia de un Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) soportado en la operación, una "factura" completa».

en el fraude quede demostrada el derecho a las deducciones de gastos y cuotas <sup>13</sup>. En ese sentido, la Audiencia Nacional (AN), en Sentencia de 22 de septiembre de 2005 <sup>14</sup> señaló que «no basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la Administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas». En la misma línea, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 21 de septiembre de 2010 <sup>15</sup>, señaló que «si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo».

Atendiendo a nuestro sistema tributario, lo cierto es que las empresas que tributan en régimen de módulos son idóneas para generar facturas falsas a favor de otros operadores que tributen en estimación directa a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en régimen general en el IVA, ya que la independencia entre el resultado fiscal y la facturación emitida propicia la cobertura adecuada para este tipo de prácticas. Piénsese que para el sujeto que emite la factura ello no se traduce en un mayor ingreso, mientras que para el que la recibe la situación es claramente beneficiosa, ya que podrá deducirse un gasto a efectos del IRPF así como una cuota en el aludido impuesto indirecto. A esta realidad no es ajena la Administración, tal y como se desprende del «Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social» aprobado el 5 de marzo de 2010 por el Consejo de Ministros y elaborado conjuntamente por la Agencia Tributaria, la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) y la Inspección de Trabajo. En este documento se propone, precisamente, que las actuaciones orientadas a la detección y control de las facturas falsas se centren de manera prioritaria en aquellos casos en los que «el presunto emisor es un empresario o profesional en estimación objetiva (módulos)».

Ahora bien, la situación descrita, calificada en ocasiones como un «fraude fiscal consentido» por la Administración <sup>16</sup>, no debe implicar la denegación por parte de la Administración de los derechos de deducción que nos ocupan sin llevar a cabo una labor de investigación en ese sentido, permitiendo que el sujeto afectado pueda proponer en su defensa todas las pruebas que estime convenientes, actividad probatoria que desde la Administración debe valorarse con la adecuada proporcionalidad.

Esto es, por un lado y de acuerdo con el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT), cuando la Administración cuestione razonablemente la efectividad de las operaciones de las que trae causa una determinada factura, la carga de la prueba recaerá sobre el sujeto que pretenda ejercer un derecho a deducir gastos o cuotas. En esa línea, nuestra jurisprudencia viene reiterando aun hoy una parte del

<sup>13</sup> Sobre esta cuestión *vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Comentario al artículo 4 de la Ley 37/1992, sobre el IVA», *Manuales Universitarios* (BIB 2009/5140).

<sup>14</sup> *Vid.* JUR 2005/274952.

<sup>15</sup> *Vid.* JT 2010/1152.

<sup>16</sup> GESTHA (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda): «Análisis de los resultados de la lucha contra el fraude fiscal en la Agencia Tributaria. Propuestas para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude fiscal y lograr un reparto más justo de las cargas fiscales entre los contribuyentes». Septiembre de 2008.

contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 26 de julio de 1994<sup>17</sup>, en la que se señalaba que «Los gastos deducibles, (...), requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público»<sup>18</sup>. De igual modo se manifiesta también la Administración<sup>19</sup>, así como el TJCE que, en Sentencia de 27 de septiembre de 2007<sup>20</sup>, señaló que «procede considerar, como alega con razón la Comisión de las Comunidades Europeas, que el principio conforme al cual la carga de probar el derecho a acogerse a una excepción o a una exención fiscal recae sobre aquel que solicita acogerse a dicho derecho se inscribe dentro de los límites impuestos por el Derecho comunitario».

Ahora bien, dicha exigencia ha de ser entendida en sus justos términos, interpretando lo señalado en torno a la valoración de la prueba de una forma adecuada y respetuosa con lo dispuesto por el artículo 24.1 de la CE. Así, como ya han señalado nuestros tribunales, ha de tenerse presente que mantener respecto de la prueba «un criterio formalista y rígido puede convertir en imposible los intentos de la recurrente destinados a ese fin, imposibilitando materialmente el ejercicio del derecho, situación, sin duda, contraria al artículo 24.1 de la CE (...)»<sup>21</sup>. De ese modo, continúa la AN, una cosa es que de acuerdo con la LGT corresponda al contribuyente la carga de la prueba «y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino de que haga uso de las atribuciones que le confiere el artículo 24.1 de la CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso»<sup>22</sup>.

Así las cosas, cuando se aprecien por parte de la Administración indicios que hagan dudar de la realidad de la transacción reflejada en la factura, el administrado deberá aportar los justificantes, datos y pruebas que estime convenientes para hacer valer su derecho, sin que le sea exigible una suerte de prueba «diabólica» que indefectiblemente conducirá a la denegación de su derecho. Tal y como se deduce de algunas sentencias del TJCE<sup>23</sup>, entender la actividad probatoria en términos excesivamente rígidos puede provocar el establecimiento de un sistema de responsabilidad sin culpa, de tipo objetivo que, añadimos nosotros, sería contrario a los más elementales principios que deben inspirar las garantías con las que deben poder contar los administrados en los procedimientos en los que se hallen incurso.

En ese orden de cosas ha de hacerse referencia a otra cuestión que también puede incidir a la hora de valorar si la transacción económica que se refleje en una factura o documento justificativo

<sup>17</sup> Vid. RJ 1994/5958.

<sup>18</sup> Entre otras muchas vid. STSJ de Cantabria de 4 de junio de 1997 (JT 1997/1063), STSJ de Madrid de 11 de febrero de 2003 (JT 2003/1209), STSJ de Aragón de 18 de febrero de 2008 (JT 2008/520) o, más recientemente, STSJ de Asturias de 14 de julio de 2010 (JUR 2010/336653).

<sup>19</sup> Vid. Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010 (JT 2010/401).

<sup>20</sup> Vid. STJCE de 27 de septiembre de 2007, asunto C-184/05, conocido como asunto *TWOH Internacional BV*.

<sup>21</sup> Vid. SAN de 6 de febrero de 2007 (JUR 2007/74084).

<sup>22</sup> En idéntico sentido se manifestó la STSJ de Galicia, n.º 588/2008, de 8 de octubre (JT 2009/606).

<sup>23</sup> Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries y otros*.

similar es o no real. Nos referimos a la incidencia que puede tener sobre esta cuestión la información que terceros, diferentes al sujeto que pretende la deducción, puedan facilitar a la Administración, ya sea a través de declaraciones informativas o como consecuencia de la contestación a requerimientos individualizados realizados al efecto por aquella.

Sobre esta cuestión ha de tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 108.4, segundo párrafo, donde se señala que «Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas».

De ese precepto parece deducirse que la información aportada por terceros diferentes al obligado tributario, pero relativa a este, goza de presunción de certeza. Sin embargo, la lectura completa del tenor de tal precepto obliga a relativizar esa conclusión. Así, el artículo 108.4 de la LGT termina señalando que la Administración puede exigir al declarante que «ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas». Pero es que, como ha señalado FALCÓN Y TELLA <sup>24</sup>, dicha ratificación no será suficiente a efectos probatorios, ya que el propio precepto analizado señala, para aquellos casos en los que el obligado considere falsa o inexacta la información facilitada respecto de su persona por terceros, dichos datos «deberán ser contrastados» por la Administración utilizando las reglas generales sobre la carga y medios de prueba <sup>25</sup>.

Pues bien, las aludidas conclusiones adquieren una especial relevancia en el tema que nos ocupa, ya que la información que terceros puedan facilitar a la Administración sobre ingresos y gastos a efectos de practicar las deducciones que procedan pueden ser interesadas y, por tanto, no veraces.

En ese sentido el TS, en la Sentencia de 26 de julio de 1994 <sup>26</sup>, ya citada, señalaba que «la declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público».

A nuestro juicio, las conclusiones del TS deberían relativizarse, al igual que hace con los gastos deducibles, también respecto de la declaración de ingresos por parte de un proveedor, ya que también en esos supuestos puede existir falsedad. Piénsese en el caso de una factura falsa, que no responda a transacción económica alguna, entregada por un sujeto que tribute en estimación objetiva.

<sup>24</sup> Sobre esta cuestión *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Las presunciones en el artículo 108 LGT (y II): la ausencia de valor probatorio de la Base Nacional de Datos», *Quincena Fiscal*, n.º 15/2005.

<sup>25</sup> En línea con lo señalado *vid.*, párrafo 88 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*), donde se señala que «La autoridad financiera averiguará los hechos de oficio. Ella misma determinará la naturaleza y amplitud de las averiguaciones y no estará vinculada a las alegaciones y proposiciones de prueba de los interesados» (§ 88).

<sup>26</sup> *Id.* RJ 1994/5958.

En estos casos el sujeto que entrega la factura (falsa), en connivencia con el receptor de la misma, no tendrá ningún inconveniente en reconocer y ratificar la veracidad del documento, toda vez que para él no va a suponer un incremento en su base imponible y, por supuesto, representará un gasto deducible para el receptor que también mantendrá la validez de soporte documental del mismo.

En definitiva, la información proporcionada por terceros no será neutral y objetiva en aquellos casos en los que, indirectamente, implique también para él consecuencias tributarias. En ese sentido, y respecto del tema que nos ocupa, no podemos olvidar que lo que representa un gasto para el sujeto que pretende ejercitar el derecho a su deducción, supone un ingreso para otro operador, cantidad que este puede estar interesado en reconocer o no, por ejemplo, cuando no se halle al corriente de sus obligaciones fiscales, tal y como ya ha señalado la doctrina<sup>27</sup>. Así las cosas, con las reservas apuntadas deberá la Administración valorar la información proporcionada por terceros, especialmente en los supuestos que aquí nos interesan.

## 2.2.B. Consecuencias administrativas y penales de las facturas falsas

La apreciación de la existencia de una factura falsa por parte de la Administración, entendida esta como documento que refleja una operación o transacción económica que realmente no ha existido, acarreará consecuencias tanto para el emisor como para el receptor de tales documentos, ya que la inexistencia probada de la operación de la que trae causa la factura permite deducir la implicación de ambos sujetos en el fraude<sup>28</sup>.

En ese sentido, el grueso de las regularizaciones tributarias que en sede de inspección se llevan a cabo en estos casos terminan denegando el derecho del receptor a deducir los gastos y cuotas a efectos del IS e IVA. De ese modo la Administración exigirá a ese sujeto el importe de la cuota tributaria que se corresponda con los importes deducidos o devueltos improcedentemente con su interés de demora iniciándose, además, el correspondiente procedimiento sancionador en el que se identificará y concretará, de entre lo dispuesto en los artículos 191 a 195 de la LGT, la conducta infractora cometida por el receptor de tales documentos carentes absolutamente de veracidad<sup>29</sup>.

Por su parte, el emisor de las facturas falsas habrá cometido la infracción calificada como muy grave y tipificada en el artículo 201.3 de la LGT, en el que se hace referencia a los supuestos en los que el incumplimiento consista en «la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados».

<sup>27</sup> CAAMAÑO ANIDO, M.A.: «Reseña de actualidad fiscal», *Revista «O Economista» (REAF)*, n.º 72, 2010, págs. 14-15.

<sup>28</sup> A la voluntad de las partes alude expresamente la STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843), referida al conocido como «caso Filesa» que señaló que «Las facturas falsas son las que responden a un pago cierto y a la voluntad real del emisor y del receptor, refiriéndose sin embargo a un negocio jurídico ficticio o distinto del realmente subyacente».

<sup>29</sup> LUCHENA MOZO, G.M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: «Un estudio de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria», *Civitas REDF*, n.º 130, 2006; RUIZ ZAPATERO, G.G.: «"Bis in idem" material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2009 (BIB 2009/427); CORDERO GONZÁLEZ, E.: «La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2011 (BIB 2011/186).

No obstante lo anterior, y pese a las consecuencias administrativas que la detección de una trama de facturas falsas puede acarrear para los sujetos partícipes en ella, lo cierto es que las mismas habrán de compatibilizarse con las implicaciones de carácter penal que también pueden derivarse de tales conductas <sup>30</sup>.

En ese sentido, ha de tenerse en cuenta que si tales facturas son calificadas como falsas, de forma que no documentan bienes o servicios recibidos, imputándoseles una falta de veracidad total y absoluta, se estará cometiendo una falsedad tipificada en la legislación penal. Así, a pesar de la despenalización que en 1995 se produjo de la falsedad en documento público, oficial o mercantil <sup>31</sup> cuando es cometida por particulares «Faltando a la verdad en la narración de los hechos» <sup>32</sup>, tal conducta sí es sancionable penalmente en los supuestos en los que la falsedad se produzca «Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad» <sup>33</sup>.

Por tanto, si se detecta la existencia de facturas emitidas en las que se haya falseado alguna de sus partes, pero en las que exista una operación subyacente real, su emisor no habrá cometido delito de falsedad documental, que sí será apreciado en los casos en los que las facturas reflejen operaciones inexistentes o simuladas.

Pues bien, este es precisamente el supuesto en el que cabe incluir las facturas que hemos examinado en este apartado, por lo que, detectada su existencia por parte de la inspección, esta debería dar traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal. Ciertamente, observando lo que sucede en la práctica, lo cierto es que no es frecuente la imputación de falsedad penal por este tipo de prácticas <sup>34</sup> aunque, insistimos, es posible y, a nuestro juicio, deseable.

De acuerdo con lo anterior, aun cuando no es esa la tónica general, esa posibilidad existe y puede constatarse en algunos casos, motivo por el cual cabe razonar acerca de los posibles efectos que

<sup>30</sup> En esos casos habrá que atender a las consecuencias del principio constitucional *non bis in idem*. Sobre este tema RUIZ ZAPATERO, G.G.: «"Bis in idem" material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2009 (BIB 2009/427); JAÉN VALLEJO, M.: «Principio Constitucional "non bis in idem"», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 584 (BIB 2003/876).

<sup>31</sup> Tal y como ha destacado VILLACAMPA ESTIARTE, C.: *La falsedad documental: análisis jurídico-penal*, Cedecs, Barcelona, 1999, págs. 272-273, «El segundo gran grupo de documentos a los que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha calificado de mercantiles viene constituido, en palabras del Tribunal Supremo, por aquellos cuya función es instrumentalizar la ejecución de un contrato de carácter mercantil o su consumación; términos con los que se refiere a las facturas, albaranes y recibos. Son cuantiosísimas las sentencias del citado Tribunal que califican a tales documentos de mercantiles produciendo con ello una considerable ampliación del concepto de documento mercantil solo contradicha en contadas resoluciones, que relegan su consideración a la de documentos privados».

<sup>32</sup> Artículo 390.1.4.º del Código Penal.

<sup>33</sup> Artículo 390.1.2.º del Código Penal. En ese sentido, la STS de 11 de marzo de 2004 (RJ 2004/2806) señaló que «Como señalan las SSTs 1647/1998, de 28 de enero de 1999 (RJ 1999/488) y 1649/2000, de 28 de octubre (RJ 2000/9268), entre otras, la diferenciación entre los párrafos 2.º y 4.º del artículo 390.1 debe efectuarse incardinando en el párrafo segundo del artículo 390.1 aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente, criterio acogido en la STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843).

<sup>34</sup> A modo de ejemplo puede consultarse la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2005 o la STS de 24 de mayo de 2005.

pueden derivarse como consecuencia de haberse denunciado un presunto delito de falsedad documental ante la jurisdicción penal. En ese sentido, cabe plantear, en primer término, si la tramitación en el ámbito penal de un delito de falsedad documental atribuible al emisor de facturas falsas, en los términos expuestos, debe provocar la paralización o suspensión del procedimiento de inspección, cuestión que, en principio, y atendiendo a lo que dispone la LGT, parece apuntar a primera vista a una respuesta negativa. Téngase en cuenta que la LGT responde en sentido afirmativo en su artículo 180.1, aunque ciertamente lo que ordena es la paralización del procedimiento sancionador aplicando el principio de no concurrencia de sanciones<sup>35</sup>, y no del procedimiento inspector, limitándose además en el primer caso a los supuestos en los que lo denunciado es un delito contra la Hacienda Pública<sup>36</sup>.

Por otra parte, el artículo 150.4 de la LGT, remitiéndose a los supuestos a los que alude el artículo 180.1 de la LGT que, recordemos, se refiere a delitos contra la Hacienda Pública, los considera como un supuesto de interrupción justificada para el cómputo de las actuaciones inspectoras que legitiman la ampliación del plazo de las mismas. Pues bien, aun cuando se ha considerado que dicho precepto «no supone que la Administración esté obligada en todo caso a interrumpir el procedimiento administrativo de liquidación»<sup>37</sup>, pensamos que su interpretación conjunta con el artículo 32.1, primer párrafo, del Reglamento del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, puede conducir a una respuesta diferente. En ese precepto se establece que «En el supuesto de que la Administración tributaria considere que *la conducta* del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo* que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo», sin referirse expresamente a un procedimiento administrativo en concreto, como puede ser el sancionador. De hecho, ese mismo precepto prevé en su apartado segundo la posibilidad de que dicha apreciación tenga lugar «antes de la propuesta de liquidación», «después» de la misma, o «durante la tramitación del procedimiento sancionador», lo que excluye que esta última posibilidad sea la única a considerar.

Así las cosas, cabe concluir que cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, elevándose a la jurisdicción penal, ello debe conllevar la «paralización de todos los procedimientos de comprobación de conceptos impositivos relacionados

<sup>35</sup> Así lo ha entendido FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2011 (BIB 2011/62), señalando que «es significativa la rúbrica del artículo 180.1 que acaba de citarse ("principio de no concurrencia de sanciones"), así como su ubicación sistemática dentro de los "principios de la potestad sancionadora", lo que permite entender que la referencia a la necesidad de paralizar el "procedimiento" alude exclusivamente al procedimiento sancionador, y no al procedimiento de liquidación». Por otra parte, si atendemos a la prejudicialidad penal a la que alude el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial podrá comprobarse que la misma solo se regula haciendo referencia a los distintos órdenes jurisdiccionales, pero sin mencionar expresamente a los procedimientos incoados por la Administración.

<sup>36</sup> En ese sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional (TC) en Sentencia de 16 de enero de 2003 (STC 2/2003, de 16 de enero, invocando su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre), señalando respecto de la prejudicialidad penal que esta «se concreta en la regla de la preferencia o procedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora, en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal». Las mismas conclusiones pueden extraerse de la interpretación conjunta del artículo 136 de la LRJPAC con el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.

<sup>37</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *op. cit.*, pág. 4.

con los mismos hechos que estén siendo enjuiciados en vía penal»<sup>38</sup>. Esta es la consecuencia que, a nuestro juicio, debería provocar un supuesto en el que, como consecuencia de una inspección sobre una trama de facturas falsas, pudiera deducir la Administración la existencia de un delito fiscal en la persona del receptor de las facturas, y ello cuando concurren los presupuestos fijados a estos efectos en el artículo 305 del Código Penal (CP).

Sentadas las consideraciones anteriores, procede replantear ahora la cuestión que antes nos preguntábamos. Esto es, si la posibilidad de dicha interrupción en el procedimiento inspector puede venir motivada, no ya por la existencia de indicios de delito fiscal, sino de delito de falsedad documental cometido por el emisor de las facturas.

Sobre esta cuestión se manifestó la Subdirección General de Ordenación Legal en su Informe n.º 6 de 2005<sup>39</sup> apuntando una respuesta negativa, criterio compartido, entre otras, por la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010<sup>40</sup>.

Los principales argumentos manejados en tal sentido apuntaban, por un lado, a la referencia exclusiva de los preceptos citados de la LGT a los delitos contra la Hacienda Pública y, por otro, a las consecuencias que podría generar la paralización del procedimiento de inspección en orden a determinar la deuda tributaria del receptor de las facturas. Se consideró así por parte de la citada Subdirección General que el plazo para la terminación de dicho procedimiento podría entenderse no interrumpido, ya que en virtud de la LGT no parece concurrir en este caso, como sí admite que sucede en el supuesto de delito fiscal, una causa de interrupción justificada en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento inspector. Por otra parte, y atendiendo al artículo 68 de la LGT, entienden que no cabe estimar aquí interrupción alguna de los plazos de prescripción. Como consecuencia de lo anterior se sostiene que la importancia de ambas cuestiones es fundamental porque la deuda tributaria del receptor de las facturas no va a ser objeto de debate en el proceso penal, correspondiendo a la Administración tributaria determinar si concurren o no las circunstancias que permiten, o en su caso impiden, el derecho a deducir gastos y cuotas.

A nuestro juicio, las conclusiones de dicho documento son susceptibles de matizarse, y ello, sobre la base de varios argumentos. Así, en primer lugar, aun cuando es cierto que la LGT se refiere en los aludidos preceptos a los delitos fiscales, extremo que a nuestro juicio debería modificarse en el sentido de extender los efectos de la prejudicialidad penal a todos los supuestos en los que la decisión adoptada en vía penal pueda influir en el resultado de un procedimiento de inspección<sup>41</sup>, el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario señala, en el segundo párrafo del artículo 32.1, que

<sup>38</sup> PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Paralización de procedimientos de comprobación ante indicios de delito», *Sección de Derechos y Garantías de la AEDAF*, 20/11/2010.

<sup>39</sup> IOL A/2/67/05.

<sup>40</sup> JT 2010/1105.

<sup>41</sup> En ese sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *op. cit.*, pág. 4, entiende que «cuando hay indicios de delito, tras remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, la Agencia debe valorar si la decisión que en su día se adopte en vía penal tiene o no una influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la liquidación. Si el resultado de esa valoración es positivo, la Administración debe paralizar el procedimiento de liquidación».

«También quedará suspendido el *procedimiento administrativo* cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos», proceso penal que bien podría tener como causa, en nuestra opinión, un delito de falsedad documental.

A nuestro juicio, los hechos sobre los que se desarrolle un proceso penal por falsedad documental y la calificación que se otorgue a los mismos constituyen también la base sobre la que se desarrollará un procedimiento de inspección dirigido a determinar la existencia o inexistencia de facturas falsas cuya primera consecuencia, en el orden administrativo, será la de denegar al receptor de las facturas la posibilidad de deducir gastos y cuotas. Desde este punto de vista, defender la postura contraria a la paralización de las actuaciones en sede de inspección puede provocar incoherencias difíciles de justificar. Piénsese así en aquellos casos en los que la inspección deniegue los derechos de deducción al receptor sobre la base de la existencia de una factura que califica como falsa aun cuando, en el ámbito penal, el emisor resulte finalmente absuelto del presunto delito de falsedad documental.

Tales contradicciones pueden apreciarse incluso en aquellos casos en los que las consecuencias de la utilización de facturas falsas se diriman íntegramente en sede administrativa. Prueba de ello la constituye la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia, en Sentencia de 3 de marzo de 2010, en la cual, aunque se considera insuficientemente probada la existencia de los servicios facturados, denegando por ello la deducción de cuotas a efectos de IVA, el tribunal estima que no procede la sanción tributaria por falta de prueba por parte de la Administración sancionadora acerca de la culpabilidad del contribuyente. A nuestro juicio, si en el ámbito administrativo se deniega la deducción de cuotas sobre la base de inexistencia de los servicios facturados, la conclusión no puede ser otra que la de tildar a las facturas aportadas como falsas, término que el tribunal evita pronunciar. Esto es, o la operación facturada existe, y por tanto debe permitirse la deducción, o no existe, en cuyo caso la factura es falsa, supuesto en el que parece difícil entender que no ha concurrido culpa en los sujetos que han intervenido en la simulación. Recordemos que si la operación de la que traen causa las facturas no ha existido realmente, supuesto que conduce a la calificación de tales soportes documentales como falsos, difícilmente podrá entenderse que no ha concurrido culpa en los sujetos que han formado parte de una trama que, como se ha señalado, permite deducir la connivencia entre el emisor y el receptor de la factura falsa.

Estas asintonías se evitarán si los procedimientos abiertos en sede administrativa se interrumpen cuando la justicia penal vaya a pronunciarse sobre la existencia o no de delito sobre la base de los mismos hechos, extremo que a nuestro juicio sería deseable por cuanto que, aun cuando la inmersión en un proceso de carácter penal podría aumentar los temores de los contribuyentes, pensamos que vendría a dotarles de mayores garantías. Piénsese, entre otras cuestiones, que el traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal podría servir para fiscalizar la correcta utilización por parte de la Inspección de las presunciones probatorias, obligando a fundamentar las pruebas en la existencia de un «enlace preciso y directo, según las reglas de criterio humano» entre el hecho base y el que se pretende deducir a partir de aquel. Y es que, si en supuestos como el abordado por el TSJ gallego resulta difícil probar la culpabilidad del contribuyente a efectos del establecimiento de la correspondiente sanción tributaria, mucho más lo será si lo que se imputa es un delito de falsedad documental, por las mayores garantías que asistirán al implicado en el correspondiente proceso penal que, a nuestro juicio, debería seguirse en los supuestos que hemos comentado.

Todas las consideraciones vertidas en los párrafos anteriores se han realizado tomando en consideración la posibilidad de que el emisor de las facturas presuntamente falsas vaya a ser juzgado en el ámbito penal por un delito de falsedad documental. Ahora bien, también es cierto que la justicia penal podría intervenir para enjuiciar, si concurren los presupuestos necesarios para ello, un delito de defraudación tributaria que, a la postre y tras la reforma de 2010<sup>42</sup>, puede llevar consigo, en concurso, un delito de blanqueo de capitales. En estos casos, que no analizaremos por exceder de los límites de este trabajo<sup>43</sup>, pensamos que no debería ponerse en duda la incidencia de la aludida prejudicialidad penal. Ello, a nuestro juicio, permite rodear de mayores garantías al proceso mediante el cual trate de dilucidarse la concurrencia de falsedad respecto de una factura o documento que la sustituya, pudiendo contrarrestar el abuso de la utilización de las presunciones por parte de la Administración que, entre otras consecuencias, le conducen en muchos casos a identificar con las facturas falsas supuestos que, a nuestro juicio, no pueden equipararse a los casos de falta de sustrato material o simulación absoluta respecto de las operaciones que reflejan.

### 2.3. *Las facturas emitidas por proveedores «incumplidores» en el marco de operaciones económicas realizadas en nuestro país*

#### 2.3.A. Consideraciones generales

En virtud de lo expuesto hasta el momento no cabe duda alguna de que el ejercicio de los derechos de deducción de gastos y cuotas está fuertemente condicionado, además de por otros requisitos, por una correcta justificación documental. Dichos documentos, usualmente facturas, habrán de dar cuenta, entre otros aspectos, de las operaciones comerciales que justifican la existencia de tales gastos o, en su caso, de las cuotas repercutidas a efectos de IVA. Tal y como acabamos de exponer, la constatación de la inexistencia real y efectiva de tales transacciones conllevará la calificación como falsas de las facturas que les hayan servido de soporte.

Pues bien, cabe plantear ahora, a la vista de lo expuesto, si las facturas emitidas por proveedores que hayan incumplido sus obligaciones de carácter fiscal e incluso en el ámbito de la Seguridad Social pueden asimilarse a las que hemos examinado bajo el título de facturas falsas, atribuyéndoles, por tanto, las mismas consecuencias jurídicas que pueden derivarse de aquellas. En este sentido, tal y como ya hemos señalado, es frecuente que la inspección y, a la postre, nuestros tribunales, vengan denegando los derechos de deducción de gastos y cuotas sobre la base de circunstancias que, en prin-

<sup>42</sup> El artículo 301 del Código Penal, modificado por Ley Orgánica 5/2010, tipifica el blanqueo de capitales. Ciertamente, como apunta FALCÓN Y TELLA, no puede generalizarse la aplicación conjunta de este con el delito fiscal, aunque ello puede ocurrir en supuestos de «ventas no declaradas, facturas falsas, y en general en los supuestos de economía sumergida». *Vid.* «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *op. cit.*, pág. 6; y BLANCO CORDERO, I.: «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales», *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, n.º 13-01, 2001.

<sup>43</sup> *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 161 y ss. Sobre estas cuestiones puede consultarse también SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, I.: «Algunas cuestiones relativas al "fraude de las facturas falsas" en Derecho Penal y en Derecho Tributario», *Impuestos*, 1994, Tomo I, págs. 245-246.

cipio, solo se refieren a incumplimientos de las obligaciones de los citados proveedores, extremos que, detectados por la Administración, le llevan a calificar como falsas a las facturas que tales proveedores hayan expedido con ocasión de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Ciertamente los problemas en torno a esta cuestión pueden tener su origen en la inexistencia de un concepto en la normativa tributaria sobre las facturas falsas. Piénsese que las mismas son utilizadas como elemento cualificador de las infracciones (arts. 191 a 193 LGT) o como extremo a tener en cuenta para valorar la existencia de «medios fraudulentos» (art. 184 LGT), pero la LGT no define qué es lo que debe entenderse en sí por «factura falsa», vacío que, como hemos visto, se ha encargado de cubrir nuestra doctrina y jurisprudencia, aunque no siempre con un criterio unánime. Resulta así sorprendente encontrar pronunciamientos como el vertido por el TEAC en su Resolución de 3 de febrero de 2010 en la que, tras señalar hacer referencia a la existencia de «indicios fundados» de que las facturas analizadas no obedecían a una contraprestación efectiva, careciendo de justificación real, señala que en su resolución «no se dilucida si las facturas son o no falsas, sino la efectividad de la adquisición concreta de determinadas mercancías que se reflejan en ciertas facturas irregulares», estableciendo una diferenciación entre dos cuestiones que, a nuestro juicio, operarán en una relación de causa (facturación de operaciones irreales)-efecto (calificación de las facturas que documenten tales transacciones como falsas).

Pues bien, además de tratar de reducir la confusión que cabe apreciar respecto del concepto de factura falsa, la cuestión objeto de análisis en este epígrafe pasa por saber si cabe atribuir tal calificación, y por tanto idénticas consecuencias jurídicas, a las facturas emitidas por un proveedor de los que denominaremos «incumplidores», identificación que, adelantamos ya, en nuestra opinión, no tiene por qué producirse. Esto es, la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias de un proveedor que opera en el tráfico mercantil como tal, o al menos con apariencia de tal, no debería ser determinante para considerar, sin más, que la factura o documento equivalente expedido por aquel debe tildarse como «falsa», impidiendo que el empresario de buena fe que contrató con él pueda hacer valer sus derechos de deducción de gastos y cuotas, prescindiendo de ese modo del análisis de la posible realidad que, pese a tales incumplimientos, puede atribuirse a la transacción económica realizada entre ambos <sup>44</sup>.

### 2.3.B. La postura administrativa y jurisprudencial orientada a identificar estos supuestos con las facturas falsas

Sobre el último aspecto al que acabamos de referirnos pensamos que debería pivotar la falsedad que en un caso determinado pueda atribuirse a las facturas o soportes documentales que las sustituyan, con las consecuencias que de ello se derivan, extremo que no siempre podrá constatarse en

<sup>44</sup> En ese sentido, BAS SORIA, J.: «El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actuación frente al mismo», *RCyT. CEF*, n.º 319, 2009, pág. 58, menciona, entre los distintos perjudicados por las tramas de facturas falsas, «a los consumidores de los bienes y servicios, sobre los que se pueden proyectar los procedimientos de comprobación tributaria e incluso se pueden ver afectados en su patrimonio por la pérdida del derecho a deducir o por el establecimiento de supuestos de responsabilidad, ante el convencimiento de los órganos de comprobación de la participación, más o menos mediata en la defraudación».

los supuestos en los que la factura haya sido emitida por un proveedor que no cumple con sus obligaciones fiscales. En esa línea, la STSJ de Cataluña de 5 de marzo de 2009<sup>45</sup> aclara que los supuestos de proveedores incumplidores, identificados con la llamada «economía sumergida» generan una problemática que «no puede equipararse, sin más, a la de las facturas falsas por inexistencia de los servicios facturados. Aquí, los servicios existieron y se pagaron con el IVA incluido, situación que no cabe reconducir a la propia de las facturas falsas»<sup>46</sup>.

No obstante lo anterior, es frecuente encontrar entre la doctrina y jurisprudencia numerosos pronunciamientos en los que se defiende la identidad entre ambas situaciones, aplicándoles, por tanto, las mismas consecuencias, traducidas, entre otras, en la denegación del derecho a deducir para el empresario receptor de bienes o servicios.

En ese sentido, resulta ilustrativa la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010<sup>47</sup> en la que se afirma textualmente que «la documentación aportada demuestra que se han realizado determinadas obras, cuya realidad no se ha puesto en duda en ningún momento», aun cuando a lo largo de la resolución cuestiona que las facturas emitidas por las empresas proveedoras de la recurrente correspondan a «servicios efectivamente realizados por dichas sociedades». Compatibilizando ambas afirmaciones ha de estimarse que el TEAC considera probada la realidad de las obras, pero no que estas se hayan realizado por el emisor de las facturas y ello sobre la base de datos tales como la constatación de que las empresas emisoras de las facturas no hayan presentado declaraciones de IS e IVA; que hayan causado baja en el IAE; que no tengan trabajadores en plantilla aun cuando los servicios facturados son de mano de obra; o que no disponen de domicilio social conocido, entre otros incumplimientos detectados ya en sede inspectora.

Esto es, en este caso el TEAC considera que debe denegarse el derecho a la deducción a la empresa cliente de tales proveedores en virtud de los incumplimientos detectados en estos, aun cuando aquella aportó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), cuya Resolución de 30 de junio de 2008 es precisamente el objeto del recurso extraordinario de alzada sustanciado por el TEAC en la resolución que comentamos, documentos que probaban suficientemente la realidad de las obras. Así, presentó informes técnicos de arquitectos acreditando la realidad de las obras y actas notariales de comparecencia a las distintas obras, con las que se acredita que las obras facturadas han sido realizadas materialmente. Además, en dichas actas consta que preguntado a los dueños de los inmuebles sobre la ejecución de las obras, estos manifiestan que se realizaron de forma rápida, con multitud de trabajadores, que en ocasiones llegaban a ser más de 100 simultáneamente, y que presuntamente eran extranjeros, al menos en su mayoría, pues oía conversaciones en otros idiomas.

<sup>45</sup> Sentencia n.º 200/2009, de 5 de marzo.

<sup>46</sup> Ese mismo tribunal, en Sentencia de 22 de enero de 2009 (JT 2009/557), señala que: «El tratamiento jurídico de una u otra cuestión es bien diferente: si se trata de facturas que no responden a la realización de un hecho imponible realmente existente, estaremos ante facturas que no obstante su autenticidad formal, son materialmente falsas, y no pueden dar lugar ni a la deducción del IVA repercutido ni a la consideración como gasto de su importe a efectos de los tributos sobre la renta de las personas físicas o de las sociedades. La factura es formalmente correcta pero refleja operaciones ficticias. Por el contrario, si efectivamente se lleva a cabo el hecho imponible (en el caso, la compra, entrega y pago de 500 monitores color de 14" y la compra, entrega y pago de 1.500 cajas Minitower), no cabe hablar de operaciones ficticias, de falta de soporte material de las facturas ni de relaciones jurídicas inexistentes».

<sup>47</sup> JT 2010/401.

Desde nuestro punto de vista, con pronunciamientos como este puede colocarse a las empresas en la obligación, no impuesta expresamente ni en el IS ni en el IVA (al margen en este caso de lo dispuesto en el art. 87.5 LIVA sobre el que volveremos más adelante, así como los supuestos de responsabilidad previstos en la LGT para los casos de contratación o subcontratación de obras o servicios), de comprobar el nivel de «cumplimiento fiscal» de sus proveedores so pena de quedar privados de un derecho que, de no ejercitarse, puede incluso suponer el cese de su actividad, cuando las cantidades en juego son relevantes.

Pues bien, pese a ello, en esa línea se posicionó la AN de una forma muy clara en Sentencias como la de 4 de julio de 2000<sup>48</sup>. En el supuesto allí enjuiciado se deniega el derecho a deducir el IVA soportado en facturas emitidas por proveedores no censados a efectos del impuesto y con nombre y CIF presuntamente falsos. Además, se da la circunstancia añadida de que el empresario afectado había denunciado ante la Administración a sus proveedores por haber detectado irregularidades en su actuación.

En este caso la AN realiza una serie de afirmaciones que consideramos deben reproducirse aquí, ya que, de aceptarse, habrá que entender que por vía jurisprudencial se ha incorporado un nuevo requisito a los derechos de deducir gastos y cuotas a efectos del IS y del IVA. Señala así el citado tribunal «la irregularidad en el expedidor, y los defectos en la facturación, son reprochables a la recurrente, que 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».

Esta última afirmación, que hemos querido destacar, es, a nuestro juicio, a todas luces excesiva, ya que impone al empresario unas obligaciones de vigilancia que van más allá de la diligencia que puede exigirse a un comerciante. A mayor abundamiento, y en la misma línea, la AN señala también que «aunque la falsedad del proveedor no presupone la inexistencia de la operación en términos físicos, a efectos jurídicos dicho razonamiento no es válido, porque el tráfico mercantil debe seguir la normativa para tener respaldo estatal, en caso contrario es preciso reconocer el perjuicio económico causado, sin que las empresas proveedoras sean las únicas responsables del incumplimiento de la normativa del impuesto y las consecuencias derivadas, ni solo los empleados. La actora debe vigilar quiénes son y cómo actúan sus proveedores y trabajadores que gestionan la entrada de mercancías y pedidos, en virtud de la culpa *in eligendo*, y una vez efectuada la elección de dicho personal, en razón de la culpa *in vigilando*. Todo ello conduce al tribunal a concluir que «la supuesta pasividad de la Administración», ya que el empresario la había advertido de las irregularidades detectadas, «no es excusa legal suficiente para que prospere la tesis actora porque el deber de facturación correcta de los proveedores y el de su comprobación por la actora son inexcusables fiscalmente».

Indudablemente, la AN impone a los empresarios «obligaciones» añadidas a las previstas en las normativas reguladoras del IS y del IVA a efectos de poder aplicarse las deducciones que en cada caso procedan, situándoles de este modo en una posición de riesgo muy elevado al obligarles a desarrollar su actividad habitual junto con una labor de «policía» que excede con mucho, a nuestro juicio, de la «diligencia exigible a un ordenado comerciante»<sup>49</sup>, teniendo en cuenta, además, que muchos

<sup>48</sup> JUR 2001/103950.

<sup>49</sup> Sobre las «asimétricas» consecuencias que la actuación diligente de los empresarios puede acarrear en el tema que nos ocupa resultan ilustrativos los pronunciamientos de la AN en Sentencia 25 de mayo de 2007 (JUR 2007/303575). En ella

de los datos, que en función de lo señalado en la aludida sentencia debería recabar, están vetados a su conocimiento.

Sin aludir expresamente a la necesidad de exigir tal «investigación» a los empresarios sobre sus proveedores, lo cierto es que la Administración se ha pronunciado respecto a la cuestión que nos ocupa haciendo recaer sobre aquellos las indeseables consecuencias de haber operado con un proveedor incumplidor. En ese sentido se manifiesta el «Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social» aprobado el 5 de marzo de 2010 por el Consejo de Ministros y elaborado conjuntamente por la Agencia Tributaria, la TGSS y la Inspección de Trabajo, al que ya hemos aludido.

Entre otras muchas cuestiones, en este documento se identifican algunas situaciones de fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social detectadas al albur de la situación de crisis económica en la que se halla inmerso nuestro país, que sin duda propicia que algunas empresas que venían operando con normalidad pasen a desarrollar su actividad de forma irregular o sumergida, «como forma de paliar las dificultades económicas y financieras que sufren los agentes económicos». Ello conduce, por ejemplo, al desarrollo de su actividad con personal sin la correspondiente alta en la Seguridad Social. Pues bien, a partir de datos como este la Administración puede detectar que el emisor de una factura no puede prestar determinados servicios, en el ejemplo utilizado por «carecer» de personal para ello, extremo que, a tenor del documento al que nos estamos refiriendo, tendrá consecuencias tanto para el emisor como para el receptor de la factura que en el texto se califica como «falsa». A nuestro juicio, el documento incurre en lo que, como ya hemos señalado, debe calificarse como un error de partida para la solución de estos casos. Esto es, califica de falsas las facturas emitidas por los proveedores que hayan cometido irregularidades como la señalada, aun cuando pueda existir realmente actividad, aunque prestada por una empresa que opera en la economía sumergida. Pues bien, a partir de ahí, el Plan integral señala textualmente<sup>50</sup> que «Las actuaciones que se realicen sobre los emisores de facturas falsas se documentarán en informes, que serán utilizados para actuar sobre los receptores de dichas facturas, iniciando sobre ellos actuaciones de comprobación en las que se regularice su situación tributaria en lo que se refiere a los gastos deducidos y a las cuotas soportadas de IVA que se hayan documentado en facturas recibidas cuya falsedad se hubiese acreditado. A su vez, se analizará en cada caso la procedencia y viabilidad de iniciar expediente sancionador sobre el responsable de la operación fraudulenta».

Así las cosas, los empresarios receptores de las facturas emitidas por los proveedores incumplidores perderán, sin que en el documento se introduzca salvedad alguna al respecto, su derecho a

---

se analiza la realidad del transporte en una operación de venta de mercancías entre una empresa española y una portuguesa, condición como veremos necesaria para aplicar la exención prevista para las operaciones intracomunitarias de bienes. Pues bien, en este caso la AN estima que el empresario vendedor español ha actuado con la «diligencia necesaria» y, por tanto, las consecuencias de que las mercancías no fuesen transportadas a Portugal no pueden imputarse a la empresa española, a la que exonera de responsabilidad concluyendo que no cabe imponerle sanción alguna. Curiosamente y pese a lo anterior, esa «actuación diligente» no fue suficiente para considerar que el empresario español pudiera aplicarse la exención prevista para tales operaciones, por lo que se le exige el importe de IVA correspondiente. Así pues, la interpretación que la AN realiza de la «diligencia exigible a un ordenado comerciante» es asimétrica conduciendo a resultado tan llamativos como el reflejado en la referida sentencia.

<sup>50</sup> *Vid.* págs. 75-76 del documento citado.

deducir gastos y cuotas cuando las irregularidades cometidas por aquellos sean descubiertas por la Administración.

Tal y como señalamos ya al hilo de pronunciamientos como el anteriormente mencionado de la AN, no podemos compartir tampoco ahora las consideraciones recogidas en el citado Plan, que pensamos deberían matizarse y perfilarse acogiendo una diferenciación que entendemos fundamental en esta cuestión. Esto es, la que debe distinguir a las facturas falsas, en las que resulta probada la inexistencia de prestación de servicio o entrega de bienes y que, por tanto, permite deducir la implicación de los operadores que han formado parte de la supuesta transacción; de aquellas emitidas por quienes, aun sin cumplir con sus obligaciones, operan en el tráfico mercantil como auténticos empresarios contratando con sujetos que en muchos casos operan de buena fe y sin conocimiento de los incumplimientos que finalmente pueden atribuirse a sus proveedores.

### 2.3.C. Una posición diferente mantenida por un sector doctrinal y jurisprudencial: presupuestos

#### a) Presupuesto objetivo: la realidad de la operación documentada en la factura

##### **a.1. Diferencia con las facturas «falsas»**

Afortunadamente también encontramos entre nuestros tribunales pronunciamientos que caminan en la línea de lo que acaba de apuntarse, posicionándose, por tanto, en contra de lo señalado en sentencias como la citada de la AN y situando en sus justos términos las obligaciones de comprobación que los empresarios deben realizar sobre sus proveedores.

En ese sentido, la STSJ de Cataluña, de 22 de enero de 2009<sup>51</sup>, antes citada, recuerda que «la legislación mercantil y fiscal no exige a los contribuyentes que investiguen a sus proveedores», premisa que debe entenderse en términos de normalidad y proporcionalidad. Por su parte, el TSJ de Murcia, en Sentencia de 7 de mayo de 2010<sup>52</sup>, 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 la postura que aquí defendemos se hallan en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de febrero de 2006<sup>53</sup>, en la que el tribunal concluyó que «basta que un sujeto aparezca en el tráfico negocial como un empresario 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».

<sup>51</sup> Sentencia n.º 36/2009, de 22 de enero (JT 2009/557).

<sup>52</sup> JUR 2010/215361.

<sup>53</sup> Sentencia n.º 127/2006, de 17 de febrero (JUR 2006/213370).

En esa línea cabe celebrar también el acierto del TEAC en su Resolución de 8 de julio de 2009<sup>54</sup> en la que, tras incidir en la exigencia de que sea el sujeto que pretende ejercitar el derecho a deducir cuotas a efectos del IVA aporte las pruebas que estime convenientes en su derecho, termina fallando a favor del recurrente, y ello sobre la base de que la Inspección «en los acuerdos de liquidación no se especifica ni concreta por qué dichos documentos (albaranes, contratos, contratos de transporte, medios de pago, etc., aportados según las diligencias mencionadas) no se consideran suficientes, o de qué manera acreditan que las operaciones no han podido ser efectuadas por las entidades proveedoras. La Inspección de los Tributos concluye las actuaciones de comprobación e investigación, poniendo de manifiesto los indicios a los que hemos hecho referencia anteriormente para desvirtuar la realidad de las operaciones», indicios, por otra parte, que la Inspección relacionaba fundamentalmente con incumplimientos detectados en las obligaciones fiscales del sujeto proveedor, y no respecto del que pretende la deducción. Lo anterior condujo al tribunal, a nuestro juicio con buen criterio, a «concluir que no existen indicios razonables y suficientes que desvirtúen la realidad de las operaciones que la reclamante pretende, debiendo estimarse las alegaciones de la entidad, y considerar no ajustados a derecho los acuerdos de liquidación impugnados».

De todos los pronunciamientos que acaban de mencionarse, cabe deducir la relevancia que debe otorgarse a la prueba de la existencia real de la operación que documentan las facturas para que las mismas puedan ser aptas de cara a ejercitar los derechos de deducción a los que hemos venido haciendo referencia. En ese sentido es cierto que existen indicios que, de manera especial, pueden conducir a la convicción de que dichas transacciones económicas no han tenido lugar efectivamente. Así, la ausencia de infraestructura necesaria por parte del emisor para la entrega del bien o prestación de servicio de que se trate o la falta de prueba respecto al movimiento de fondos desde el receptor hacia su proveedor constituyen algunos de los motivos más recurrentes para negar la realidad de la transacción reflejada en la factura. Aun con todo, como ha señalado la doctrina, no deberían dejar de analizarse todas las circunstancias que concurren en cada caso concreto porque, a veces, «hasta en los supuestos más extraños puede suceder que la factura cuestionada sea fiel reflejo de la realidad»<sup>55</sup>.

Piénsese así en lo ocurrido en el sector de los materiales de recuperación, ámbito en el que tradicionalmente venía detectándose una importante bolsa de fraude traducido en la ausencia de presentación y pago de las autoliquidaciones de IVA y Sociedades por parte del proveedor de tales materiales. Detectadas tales irregularidades, en muchas ocasiones a través de las propias declaraciones de los compradores de la mercancía, la inspección centraba sus actuaciones en torno a estos últimos, entre otras razones porque el proveedor incumplidor había desaparecido del tráfico económico o estaba ilocalizable. De ese modo la regularización tributaria terminaba afectando al comprador que, en muchos casos, sí cumplía estrictamente con sus obligaciones fiscales desconociendo, además, la operativa de su proveedor, pese a lo cual terminaba asumiendo las consecuencias de su participación, en muchos casos involuntaria, en una operación fraudulenta. Pues bien, los argumentos sobre los que pivotaron las decisiones de la Administración y, a la postre, de los tribunales, se centraban en la existencia de indicios tales como la falta de infraestructura suficiente para desarrollar la actividad o la ausencia de personal suficiente para llevarla a cabo por parte del proveedor, extremos que, como ha

<sup>54</sup> JUR 2009/449221.

<sup>55</sup> Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, op. cit., pág. 158.

señalado la doctrina observando lo que sucede en la práctica, no tienen por qué acompañar necesariamente al desempeño de esta actividad <sup>56</sup> y, mucho menos, añadimos nosotros, tienen por qué ser conocidos por el sujeto que, de buena fe, opera con tales sujetos en el tráfico económico.

Ante esta situación no cabe sino celebrar el acierto del legislador cuando, tras la oportuna autorización concedida por la Unión Europea <sup>57</sup>, modificó el artículo 84 de la LIVA <sup>58</sup>, estableciendo el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, por lo que aquí interesa, respecto del sector económico al que nos estamos refiriendo. De ese modo, el taller proveedor de los materiales emite una factura sin IVA a la empresa adquirente, que pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo del impuesto, debiendo por ello realizar una «autofactura» con la repercusión correspondiente pudiendo, además, deducirse las cuotas de IVA que se hubieran devengado.

Con esta modificación, el sector de los materiales de recuperación ha dejado de ser un foco de fraude generalizado, como venía sucediendo con carácter previo a la modificación del artículo 84 de la LIVA <sup>59</sup>, confirmando así el éxito del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en estos casos al igual que ha sucedido en el resto de los sectores económicos en los que se ha aplicado también en otros Estados miembros <sup>60</sup>, que en algunos supuestos han llegado a solicitar, como Alemania o Austria <sup>61</sup>, aunque sin éxito, la aplicación prácticamente generalizada de esta medida en tanto no se implante el sistema de tributación en origen <sup>62</sup>.

<sup>56</sup> En ese sentido, ALARCÓN GARCÍA, E.: «La ineficacia del control del fraude en el sector de los materiales de recuperación», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2010 (BIB 2010/280), pág. 6, señala que «En cuanto a los indicios relativos al carácter ilocalizable de las entidades proveedoras, así como su carencia de medios e infraestructura, tampoco resultan suficientes para llegar a la conclusión de que el cliente participó en una trama fraudulenta, salvo que se probara por parte del Fisco "la imposibilidad por parte de los proveedores de llevar a cabo las operaciones de venta de chatarra a la entidad". De no acreditarse este extremo, resulta claro que el proveedor podrá recurrir a "la subcontratación de los medios de transporte y de personal para la realización de las actividades". Y, desde mi perspectiva, lo mismo ocurriría con la inexistencia de almacén o local de negocios», añadiendo en nota a pie de página (n.º 18), que «cualquier persona que conozca el sector sabe que con una estructura económica mínima –un teléfono móvil y un ordenador– se puede llevar a cabo la actividad de compra y venta de chatarra».

<sup>57</sup> La autorización se concedió a través de la Decisión del Consejo, de 26 de febrero de 2004, por la que se autoriza al Reino de España para adoptar una medida de inaplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

<sup>58</sup> Precepto modificado a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

<sup>59</sup> SUÁREZ DE LA FUENTE, J.D., DELGADO SANCHO, C.D. y RAMOS MURUAGA, I.: «El fraude fiscal generado por el sector de recuperación de metales», *RCyT*, CEF, n.º 319, 2009, pág. 109.

<sup>60</sup> En ese sentido cabe destacar la experiencia del Reino Unido a partir de la autorización concedida por Decisión del Consejo de 16 de abril de 2007 (2007/250/CE), por la que se autoriza al Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, hasta el 30 de abril de 2009 (DOUE, 26 de abril de 2007).

<sup>61</sup> Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude en el IVA», *RCyT*, CEF, n.º 293-294, 2007, pág. 38; FALCÓN Y TELLA, R.: «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*, n.º 14, 2007 (BIB 2007/1119), pág. 2. Sobre esta cuestión vid. KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what can we know, and what can be done?», *IMF Working Paper*, 2007, págs. 24 y 25.

<sup>62</sup> Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: «La lucha contra el fraude "carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido: una perspectiva de Derecho comparado», en la obra colectiva AA.VV.: *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 335; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done», *IMF Working Paper*, n.º 31, 2007, págs. 23 y ss.

A la vista de lo sucedido con el sector económico referido, parece imprescindible examinar cada supuesto concreto en su contexto, adaptando las exigencias de la actividad probatoria a las circunstancias de cada caso para llegar a determinar si la factura es falsa por carecer de sustrato material real o si, en caso contrario, dicha calificación no puede atribuírsele aun cuando el sujeto emisor haya incorporado a la misma datos erróneos o falsos con el objetivo último de incumplir alguna de las obligaciones fiscales que le incumben. Ello será especialmente relevante en aquellos supuestos en los que el receptor de la misma no puede conocer, a priori, dichas circunstancias <sup>63</sup>, tal y como tradicionalmente venía sucediendo en muchos casos en el sector de los materiales de recuperación.

Así pues, en aras del necesario respeto por principios elementales como el de igualdad, no pueden equipararse las consecuencias jurídicas de las dos situaciones jurídicas descritas. Esto es, «si se trata de facturas que no responden a la realización de un hecho imponible realmente existente, estaremos ante facturas que, no obstante su autenticidad formal, son materialmente falsas, y no pueden dar lugar ni a la deducción del IVA repercutido ni a la consideración como gasto de su importe a efectos de los tributos sobre la renta de las personas físicas o de las sociedades. La factura es formalmente correcta pero refleja operaciones ficticias. Por el contrario, si efectivamente se lleva a cabo el hecho imponible (...), no cabe hablar de operaciones ficticias, de falta de soporte material de las facturas ni de relaciones jurídicas inexistentes» <sup>64</sup>, extremo que habrá de probarse dentro de los límites exigidos por el principio de proporcionalidad, debiendo en estos casos evitar la exigencia de una responsabilidad de carácter objetivo en la persona del receptor, opiniones que, como veremos, se defienden desde el TJCE.

## **a.2. Consecuencias jurídicas: diferencias con los efectos que cabe atribuir a las facturas falsas**

De acuerdo con lo anterior, deben separarse y diferenciarse las consecuencias jurídicas que cabe atribuir a las facturas falsas de aquellos supuestos en los que se aprecie la existencia de facturas emitidas por un proveedor incumplidor, pero que tengan como base una operación económica real y en las que, además, exista una falta de conocimiento por parte del receptor acerca de los referidos incumplimientos. Precisamente a los efectos jurídicos de aquellas nos hemos ya referido con anterioridad, llegando a una serie de conclusiones con respecto a las distintas cuestiones allí examinadas que, como veremos, difícilmente podrán mantenerse en estos otros supuestos.

En ese sentido, y por lo que atañe al orden penal, cabe plantear en estos casos la posible imputación al emisor de un delito de falsedad documental, cuestión que, como hemos expuesto, a la vista del criterio mantenido en dicho ámbito del ordenamiento jurídico merece una respuesta negativa, por

<sup>63</sup> En ese sentido el TEAC, en Resolución de 8 de julio de 2009, ya citada, señala que «no puede responsabilizarse a la entidad reclamante y destinataria de las entregas de materiales de recuperación, 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».

<sup>64</sup> STS de Cataluña de 22 de enero de 2009 (JT 2009/557).

cuanto en estos casos y en las condiciones apuntadas no cabe hablar de falsedad en el sentido de falta de veracidad absoluta o simulación sobre el sustrato de la factura.

Pues bien, llegando a esta conclusión en el orden penal hemos de traer a colación también lo que en su momento señalamos acerca de los efectos que la prejudicialidad penal en el caso de un delito de falsedad documental podría tener respecto de los procedimientos abiertos sobre los mismos hechos en el ámbito administrativo tributario.

Ilustrativa resulta en este sentido la SAN de 21 de mayo de 2009<sup>65</sup>, en la que se analizó el caso de un sujeto que había sido absuelto en un proceso penal en el que se discutía si las operaciones que había realizado eran reales o simuladas. Pues bien, en este caso la AN concluye que «la simulación que la Inspección aprecia no es conciliable con los hechos narrados en la sentencia absolutoria», toda vez que «la afirmación rotunda y repetida de las dos sentencias penales acerca de que los contratos celebrados eran válidos, lícitos y reales impide por completo que la Administración introduzca en ellos motivos de sospecha o conjeturas encaminadas a la averiguación de determinadas intenciones que ya las sentencias penales han evaluado en un proceso judicial con todas las garantías».

Precisamente sobre la base de esas «garantías» que rodean a los procesos penales abogamos en su momento por la conveniencia de que la inspección remita las actuaciones a la jurisdicción penal cuando detecte indicios de facturación falsa, situación que ya advertimos que no viene produciéndose en la práctica con la asiduidad que sería deseable. Además, y como consecuencia de lo anterior, las repercusiones de este modo de actuar deberían dejarse sentir también en el orden administrativo ya que, como señaló PUEBLA AGRAMUNT comentando la aludida SAN, esta «admite que, a pesar de que para el inspector actuario se estaba ante un montaje o artificio, ya que la entidad carecía de capacidad para hacer las compras que hace, si la sentencia del juzgado de lo penal ha admitido que los hechos son reales, estos deben ser considerados los hechos probados a todos los efectos, por razón del respeto a lo establecido sobre la prejudicialidad penal». En esa línea puede leerse también en la citada sentencia que «la cuestión primordial sobre la que la demanda se extiende es la relativa a la preferencia del orden jurisdiccional penal que, en sus dos sucesivas sentencias absolutorias, niega de modo rotundo la concurrencia de la simulación que, en la liquidación aquí impugnada y en las resoluciones recaídas en la vía económico-administrativa, se erigen en fundamento de la regularización». Por tanto, «los hechos probados de las sentencias penales no solo afirman de modo contundente que no hubo simulación, sino que los negocios jurídicos sucesivos que la Inspección considera de una manera global y unitaria, son todos ellos reales, válidos y eficaces».

Las consecuencias que en este caso se atribuyen a la prejudicialidad penal en el orden administrativo son extraordinariamente relevantes. Piénsese que si las facturas emitidas no se consideran falsas en el orden penal, por apreciar la existencia de sustrato material en las mismas, dicha falsedad no podrá invocarse en el orden administrativo. Pues bien, ello tendrá repercusión, no solo para el emisor, sino también para el receptor de las facturas, toda vez que la Inspección no debería denegarle el derecho a deducir gastos y cuotas sobre la base de unas facturas cuya falsedad ha sido descartada en el orden penal.

<sup>65</sup> JUR 2009/281458.

Sostener la postura contraria podría producir, además, consecuencias difíciles de justificar incluso respecto de la Administración. Piénsese así en un supuesto en el que la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese operador no se haya producido en el contexto del IVA, tributo que se autoliquida e ingresa correctamente, identificando sus incumplimientos en el ámbito de otros tributos, como el IRPF o el IS. Dibujado tal escenario cabe preguntar por la posibilidad de que el empresario que ha actuado de buena fe soportando la repercusión pueda solicitar de la Administración la devolución del IVA pagado al proveedor e ingresado por este en la Hacienda Pública a quien, por otra parte, le corresponde probar que las cuotas de IVA, efectivamente soportadas, no han sido ingresadas en la Hacienda Pública por el sujeto pasivo del impuesto <sup>66</sup>. A nuestro juicio, denegar tal derecho provocará, a la postre, un enriquecimiento injusto imputable a la Administración, traducido en el doble ingreso que esta obtendrá finalmente ya que, por un lado, el consumidor final soporta una repercusión sin que previamente se haya permitido deducir, compensar u obtener devolución alguna <sup>67</sup>. En ese sentido se manifestó el TSJ de Islas Baleares de 25 de octubre de 2006 <sup>68</sup>, señalando que «No permitir la deducción o devolución de las cuotas soportadas del IVA, cuando no existan razones de peso para ello, implica, en realidad, una doble imposición».

Estas distorsiones podrían evitarse, como hemos señalado, si ante los indicios de una trama de facturas falsas la inspección diese traslado de la causa a la jurisdicción penal, debiendo entonces desplegarse los efectos de una prejudicialidad penal que en muchos casos se pone en duda sobre la base de argumentos carentes, desde nuestro punto de vista, de una base sólida. Así, la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010 <sup>69</sup> se manifestó en contra de la petición del interesado que, partiendo del hecho de que la entidad emisora de las facturas en cuestión «todavía no ha sido condenada» en el proceso penal seguido contra ella, solicitaba la suspensión del procedimiento inspector en tanto no recayese sentencia firme respecto del emisor. Dicha pretensión no fue atendida, fundamentalmente, sobre la base de que el delito por el que está siendo juzgado el emisor no es un delito fiscal, sino de falsedad documental, supuesto este al que la LGT no se refiere al mencionar las causas de interrupción o paralización justificada del procedimiento administrativo, conclusión que, por las razones ya aducidas anteriormente, no podemos compartir aquí.

En ese sentido, incluso la doctrina que ha interpretado preceptos como el 180.1 o el 150.4 de la LGT, a los que ya nos hemos referido, en el sentido de entender que los mismos no exigen la paralización o interrupción del procedimiento de liquidación, sino únicamente del que tuviese carácter sancionador, considera que con ello «no quiere decirse en modo alguno que la Administración pueda

<sup>66</sup> *Vid.* STSJ de Valencia, de 15 de octubre de 2009 (2010/99). En ese sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «El principio de buena fe y la imposibilidad de que el sistema de retenciones o el sistema de deducción cuota a cuota del IVA supongan un doble pago: la STS 27 febrero 2007 (RJ 2007,4034) y la SAN 2 octubre 2007», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2007 (BIB 2007/2102), donde señala que «si el repercutido alega que el IVA ha sido ingresado por el emisor de la factura, es la Administración la que debe desvirtuar tal afirmación en el marco del proceso, pues la Administración es la única que dispone de medios para comprobar dicho ingreso y, por tanto, si la carga de la prueba se colocase en cabeza del repercutido, se colocaría a este en una situación de indefensión».

<sup>67</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia definitiva sobre la posibilidad de solicitar la devolución de las cuotas pendientes de IVA no compensado. (Comentario a las SSTs de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010)», *RCyT*, CEF, n.º 336, 2011, pág. 114.

<sup>68</sup> Sentencia n.º 852/2006, de 25 de octubre (JUR/2006/293655). En el mismo sentido puede consultarse, entre otras, la STSJ de Andalucía de 20 de octubre de 2008 (JT 2009/629).

<sup>69</sup> JT/2010/1105.

siempre continuar con el procedimiento de liquidación pese a la existencia de actuaciones penales». De acuerdo con ello se concluye que «cuando hay indicios de delito, tras remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, la Agencia debe valorar si la decisión que en su día se adopte en vía penal tiene o no una influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la liquidación»<sup>70</sup>, extremo que, a nuestro juicio, y por las razones apuntadas, estaría fuera de duda en los supuestos de regularización tributaria por facturas emitidas por proveedores incumplidores cuando, pese a ello, no sea posible tildar como falsos a tales soportes documentales.

De acuerdo con todo lo expuesto, insistimos ahora en la conveniencia de remitir las actuaciones a la jurisdicción penal cuando puedan existir indicios de delito de falsedad documental debido a los efectos que a nuestro juicio debería tener en este caso el respeto por la prejudicialidad penal, evitando las distorsiones que puede generar la existencia de dos verdades procesales diferentes<sup>71</sup>. Además, con este modo de proceder, se obviarían las críticas que en muchos casos se realizan a la «impunidad penal de las facturas falsas»<sup>72</sup> y es que, si realmente la Inspección realiza una regularización tributaria sobre la base de una falsedad que está tipificada como delito en el Código Penal, debería dar traslado de la causa a dicha jurisdicción.

Así las cosas, si una factura no pudiera calificarse finalmente como falsa con arreglo a lo señalado al respecto a lo largo del trabajo, las consecuencias jurídicas que debe aplicar la Administración, aun cuando se detecte la presencia de un proveedor «incumplidor», no deben ser las mismas que cabe atribuir en aquellos casos, sin perjuicio de la incidencia que sobre esta cuestión debe tener el elemento intencional y de participación consciente del receptor de la factura en los incumplimientos detectados en la persona del emisor, extremo al que haremos referencia a continuación.

- b) Presupuesto subjetivo: la intencionalidad del receptor de la factura de participar en una operación fraudulenta

### **b.1. Problemas probatorios**

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, si la factura no puede tildarse como «falsa», a la vista de lo expuesto, el hecho de que el emisor de la misma haya incurrido en algún incumplimiento de sus obligaciones tributarias, por ejemplo, la falta de ingreso del IVA, no debería conllevar necesariamente la pérdida del derecho a deducir del repercutido, consecuencia que pensamos no debería aplicarse salvo cuando la Administración logre probar la participación de este en una trama ideada para defraudar el IVA. Esto es, en los casos de fraude detectados por la Administración, la implicación e intencionalidad de participar en el mismo por parte de un sujeto distinto al que lo ha cometido debería ser objeto, en nuestra opinión, de una rigurosa actividad probatoria, evitando atribuir en todo caso a estos supuestos las mismas consecuencias jurídicas que sí merecen las facturas «falsas», en las que la ausencia de transacción económica real reflejada en un documento permite presumir la

<sup>70</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *op. cit.*, pág. 4 (BIB 2011/62).

<sup>71</sup> PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Paralización de procedimientos de comprobación ante indicios de delito», *op. cit.*, pág. 9.

<sup>72</sup> MARCOS SÁNCHEZ, T.: «La impunidad penal de las facturas falsas», [www.aedaf.net/blogs](http://www.aedaf.net/blogs), agosto 2010.

colaboración en el fraude tanto del emisor como del receptor de la factura, que evidentemente en estos casos sabe de la «no existencia» de la operación.

Esto es, la Administración debería buscar la intención defraudatoria del receptor de los bienes o servicios entregados por un operador incumplidor. A esa intencionalidad se hace referencia, precisamente, en el artículo 87.Cinco de la LIVA. Este precepto, al que aludiremos posteriormente con mayor detalle, atribuye la condición de responsables subsidiarios a los empresarios que «debieran razonablemente presumir» que el IVA que han soportado en una operación de entrega de bienes o prestación de servicios no haya sido o no vaya a ser objeto de ingreso por el sujeto pasivo del tributo. Su tenor literal, así como las consecuencias derivadas de este precepto, han sido objeto de críticas<sup>73</sup> debido, entre otras razones, a la gran inseguridad jurídica que provoca el manejo de una serie de conceptos jurídicos indeterminados que la Administración debe barajar para llegar a «presumir» la intencionalidad del sujeto que, pese a no cometer directamente el fraude, se entiende partícipe de él a partir de indicios que apuntan a su conocimiento respecto del mismo. Pues bien, a las anteriores habrán de sumarse también las reticencias que dicho precepto ha provocado por su falta de sintonía con los dictados de la jurisprudencia comunitaria sobre estos extremos que, como veremos posteriormente con mayor detenimiento, apuntan a la necesidad de que dicha intención de participar en el fraude no deba extraerse de una «presunción» por parte de la Administración, sino que debe quedar demostrada sobre la base de datos objetivos<sup>74</sup>.

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<sup>75</sup>, ya lo sea el artículo 283.4 bis del CGI<sup>76</sup>, precepto que contempla un supuesto de responsabilidad solidaria imputable al receptor de los bienes<sup>77</sup>, la aludida Dirección General estima que la Administración debe «demostrar», «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>78</sup>.

<sup>73</sup> Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA», *RCyT*, CEF, n.º 293-294, *op. cit.*, págs. 12 y ss.

<sup>74</sup> Vid. Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006 (*Optigen y otros, asuntos acumulados* C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483) y STJCE de 27 de septiembre de 2007 (conocida como Sentencia *Teleos*, asunto C-409/04).

<sup>75</sup> A tenor de este precepto, «La taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison».

<sup>76</sup> Ambos preceptos son consecuencia de las modificaciones introducidas por el artículo 93 de la *Loi de finances rectificative pour 2006* n.º 2006-1771 du 30 décembre 2006.

<sup>77</sup> Por su parte, el artículo 283.4 bis, señala que «L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services, ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe».

<sup>78</sup> Vid. Instrucción de la *Direction Générales des Impôts* n.º 124, de 30 de noviembre de 2007, *Bulletin Officiel des Impôts*, 3 A-7-07, pág. 4.

Así pues, 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, el conocimiento del adquirente de los bienes acerca de su participación en el fraude cometido por el sujeto que realiza la entrega debe demostrarse por la Administración «sobre la base de pruebas objetivas irrefutables»<sup>79</sup>, mientras que 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>80</sup>.

Ciertamente y como ya puede intuirse, la demostración en términos de certeza de un aspecto tan subjetivo como es el conocimiento o falta de ignorancia de un operador que, no cometiendo directamente el fraude, ha tenido una relación más o menos inmediata con el operador incumplidor, no será una tarea sencilla para la Administración. Sin embargo, ello no puede ser una excusa para hacer pivotar la prueba acerca de la intencionalidad del operador que no comete el fraude en primera persona sobre meras presunciones aisladamente consideradas<sup>81</sup>. En ese sentido, el supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 87.Cinco de la LIVA se hace pivotar sobre la existencia de un «precio notoriamente anómalo», expresión cuya concreción puede conducir a extender la sospecha de fraude a todas aquellas operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica, pudiendo deberse esta a una política comercial de los proveedores o, simplemente, tratarse de una circunstancia que el adquirente desconoce al haber realizado una operación que no forma parte del tráfico comercial habitual de su empresa.

Todo lo señalado no implica desconocer las graves consecuencias que genera el fraude detectado en torno a la aplicación del referido impuesto. Ahora bien, pese a esta realidad no parece de recibo establecer unos límites a la operativa normal del tributo basados en meras presunciones o con-

<sup>79</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>80</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)*, 24.08.2006, párrafos 32 a 36.

<sup>81</sup> En ese sentido, resultan útiles las exigencias establecidas por el TS, en Sentencia de 9 de octubre de 2001 (JT 1792/2001) o, anteriormente, en Sentencia de 13 de julio de 1996 (RJ 1996/5930), sobre la aptitud de la prueba indiciaria para destruir la presunción de inocencia en el ámbito penal. Entre otras cuestiones, el tribunal se refiere a la necesidad de que una sentencia condenatoria fundada en prueba indiciaria exprese cuáles son los hechos base o indicios que se consideren acreditados y que sirven de fundamento a los hechos deducidos; que los indicios estén plenamente acreditados y justificados por prueba directa; que sean plurales, concomitantes al hecho que se trata de probar e interrelacionados entre ellos; y, por último, que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

jeturas que, de llevarse hasta sus últimas consecuencias, no hacen sino introducir sobre este tema una elevada dosis de inseguridad jurídica que, afortunadamente, como tendremos ocasión de exponer, se ha rebajado de manos de la jurisprudencia que el TJCE ha vertido sobre estos aspectos.

## b.2. Consecuencias jurídicas

Pues bien, pese a lo anterior, lo cierto es que las consecuencias que pueden derivarse en nuestro país a partir de la «presunción» de la participación en el fraude de un sujeto que ha soportado la repercusión del tributo, en muchos casos sobre la base de datos tales como la adquisición de los bienes por un «precio notoriamente anómalo», son a nuestro juicio inadmisibles. Piénsese así que si a partir de este dato un sujeto es considerado como responsable subsidiario, puede resultar también finalmente privado de su derecho a deducir, derecho cuya denegación ha de limitarse, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, al ámbito de la relación que mantiene directamente el repercutido con el proveedor. Y ello, no se olvide, pese a la existencia real de la operación que generó la repercusión, supuesto a partir del cual estamos analizando los posibles incumplimientos que, a la postre, pueda detectar la Administración en la persona del proveedor.

Esa misma situación ha sido advertida en otros países en los que se ha regulado expresamente la posibilidad de perder el derecho a deducir y, además, la existencia de mecanismos de responsabilidad atribuibles ambos al sujeto que, habiendo soportado la repercusión tributaria, «sabía o no podía ignorar» que el importe del tributo repercutido no sería objeto de ingreso por el sujeto pasivo del impuesto. En ese sentido, el Código del IVA belga regula ambas posibilidades en sus artículos 79 y 51 bis, respectivamente, sin introducir salvedad alguna en cuanto a la aplicación de ambas consecuencias en torno a un mismo sujeto. No obstante lo anterior, advertido el problema por la Administración, se ha señalado que «de ninguna manera se pueden aplicar estas dos disposiciones acumulativamente respecto de una misma persona»<sup>82</sup>.

Más explícito se ha mostrado el legislador francés que, a pesar de haber previsto ambas consecuencias, introduce ya una salvedad para evitar la posibilidad de que el sujeto finalmente afectado por una operación fraudulenta de IVA termine soportando una duplicidad de pago en los casos en los que, además de verse privado del derecho a deducir, termine por asumir también la condición de responsable tributario. En ese sentido, en el segundo apartado del artículo 283.4 bis del CGI<sup>83</sup>, en el que se prevé un supuesto de responsabilidad solidaria aplicable en los casos de participación en una operación fraudulenta<sup>84</sup>, se establece la prohibición de aplicarlo conjuntamente con la prohibición de deducción establecida en el artículo 272.3 del CGI<sup>85</sup>, en aquellos casos en los que, existiendo una operación económica real, el afectado «supiera o no pudiera ignorar» que el IVA repercutido sería finalmente defraudado.

<sup>82</sup> *Vid. Circulaire nr. AFZ 3/2007 (AFZ/2006-0362 - AFZ/2006-0718), 15.02.2007, parágrafo 70.*

<sup>83</sup> Dicho precepto señala que «Les dispositions du premier alinéa et celles prévues au 3 de l'article 272 ne peuvent pas être cumulativement mises en oeuvre pour un même bien».

<sup>84</sup> En este país se ha establecido una responsabilidad de carácter solidario y prevista para supuestos de fraude de IVA detectados tanto en la entrega por la que se ve afectado el sujeto que ha soportado la repercusión como en otras entregas anteriores.

<sup>85</sup> En este caso la limitación a la deducción limita su aplicación a la operación realizada entre el adquirente y el proveedor de los bienes, ajustándose así a lo dispuesto por la jurisprudencia comunitaria.

Pues bien, ninguna limitación similar se contiene en nuestra normativa tributaria que, además, y a diferencia de la francesa –que supedita las aludidas consecuencias a la «demostración» de la intencionalidad del afectado–, establece la responsabilidad en términos de «presunción» acerca de la intención del afectado de participar en una operación fraudulenta. Tal y como ha señalado la doctrina, «sobre la base de un precio anómalo no cabe basar un indicio fáctico; todo lo más, fundar una mera sospecha que no puede dar pie a una presunción que determine una responsabilidad por parte de quien no es sujeto pasivo». Además, lo anterior viene a convertir «la obligación "de estar alerta" en una carga demasiado gravosa para operadores que pueden haber tomado las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe»<sup>86</sup>.

### III. CONSECUENCIAS DE OPERAR CON PROVEEDORES «INCUMPLIDORES» EN EL CONTEXTO COMUNITARIO

#### 1. Una referencia a las «tramas para defraudar el IVA»

Los aspectos relativos a las consecuencias que puede tener actuar en el tráfico económico con un operador que no cumple con sus obligaciones tributarias han sido abordados en repetidas ocasiones por el TJCE, que ha tenido que pronunciarse sobre esta cuestión al hilo del examen de algunos supuestos de tramas ideadas para defraudar el IVA detectadas en el ámbito de la Unión Europea. A este extremo nos referiremos precisamente a continuación, toda vez que muchas de las conclusiones a las que el Tribunal de Luxemburgo llega en torno a esa cuestión arrojarán luz sobre la resolución de los casos que se plantean en operaciones realizadas en territorio español, a los que ya nos hemos referido.

A través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se introdujo en el artículo 87.5 de la LIVA un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria hasta entonces no contemplado. A tenor de este precepto, como ya hemos señalado anteriormente, esta condición se aplicará a quienes adquieran mercancías por un precio «notoriamente anómalo» debiendo presumir de esa circunstancia que el IVA repercutido o que se hubiera debido repercutir no ha sido objeto de declaración e ingreso por su proveedor o por alguno de los anteriores intervinientes en la cadena de entregas de los bienes adquiridos.

Este precepto está orientado a luchar contra el fraude fiscal en el IVA detectado a nivel comunitario, donde han proliferado una serie de tramas ideadas con el único objetivo de defraudar<sup>87</sup>, situación que trae causa del régimen transitorio existente actualmente de gravar en destino las transacciones realizadas entre sujetos pasivos del IVA pertenecientes a diferentes Estados miembros<sup>88</sup>.

<sup>86</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2007 (BIB 2007/1108).

<sup>87</sup> *Vid.* ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.A. y PAULIDES, G.: *Value-Added Tax Fraud in the European Unión*, Kugler, Ámsterdam, 1996, págs. 55 y ss.

<sup>88</sup> A pesar de haber surgido como un régimen transitorio cuya aplicación debería haber finalizado el 31 de diciembre de 1996, momento en el que el Consejo debería haber fijado las bases para pasar al régimen definitivo, aquel continúa aplicándose a día de hoy sin que se prevean cambios a corto plazo debido, sobre todo, a las deficiencias estructurales de

De acuerdo con él, cuando se produzca una entrega o en su caso una adquisición intracomunitaria de bienes, los mismos tributarán en destino, de forma que, siempre bajo determinadas condiciones, el vendedor estará exento del IVA pudiendo, además, efectuar la deducción del IVA soportado, con lo que la exención es total.

Pues bien, al amparo de este sistema de tributación, que no vamos a analizar aquí por exceder de los límites de este trabajo, se han ideado diferentes tipos de conductas evasivas<sup>89</sup>. Así, se han detectado operaciones cuya finalidad es enmascarar bajo la apariencia de operaciones comunitarias entregas de bienes que en ningún momento abandonan su país de origen, con lo que sus operadores persiguen el consumo interior de bienes sin IVA (*acquisition fraud*)<sup>90</sup>. Por otra parte, también se aprecia en el tráfico comunitario la existencia de operaciones que bajo la denominación de «fraude carousel»<sup>91</sup> se presentan como adquisiciones intracomunitarias de bienes, de forma que el adquirente es el que debe liquidar el IVA pudiendo así obtener un IVA deducible y anulando de este modo la tributación. A continuación este operador vende a una tercera entidad los bienes expidiendo correctamente una factura con el IVA correspondiente que, sin embargo, aquel no declarará ni ingresará. Precisamente por este motivo dicho operador puede vender los productos a un precio inferior al que pagó por ellos, rebaja que compensará con el impuesto repercutido y no ingresado. A su vez, esa tercera entidad puede transmitir de nuevo los bienes a otra por un precio superior al que pagó por ellos, pero que puede continuar siendo inferior al de la primera adquisición, repercutiendo el IVA correspondiente e ingresándolo debidamente. Por último, la operación podría cerrarse con una nueva venta a la primera sociedad que desde otro Estado miembro hubiese iniciado este círculo, de modo que el vendedor estaría exento de IVA y podría, además, solicitar la devolución del impuesto soportado.

Este tipo de operaciones, que se complicarán a medida que aumente el número de intermediarios que operen en las mismas, dificultará sobremedida el seguimiento de las mercancías y de las empresas implicadas, con el agravante de que, una vez descubierta la trama, el operador incumplidor habrá desaparecido no sin antes emitir de forma correcta toda la documentación que precisan los operadores que le siguen en la trama<sup>92</sup>.

algunas administraciones y a las diferencias entre los tipos de gravamen aplicables en los diferentes Estados miembros. A este respecto *vid.* VANISTENDAEL, F.: «A proposal for a definitive VAT system taxation in the country of origin at the rate of the country of destination, without clearing», *EC Tax Review*, n.º 1, 1995, págs. 47 y ss.

<sup>89</sup> *Vid.* KAECKENBEECK, C.: *Les carrousels à la TVA. Etude économique et juridique*, Larcier, Bruselas, 2005, págs. 20 y ss.; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?», *National Tax Journal*, LIX (4), 2006, págs. 861-887.

<sup>90</sup> RUFFLES, D., TILY, G., CAPLAN, D. y TUDOR, S.: «VAT missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts», *Economic Trend*, n.º 597, 2003, pág. 59.

<sup>91</sup> Este tipo de operaciones han sido analizadas en los diferentes países de la Unión Europea. Así pueden verse, entre otros trabajos, RUFFLES, D., TILY, G., CAPLAN, D. y TUDOR, S.: «VAT missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts», *op. cit.*, págs. 59 y ss.; KAECKENBEECK, C.: *Les carrousels à la TVA. Etude économique et juridique*, Larcier, Bruselas, 2005; FOUQUET, O.: «L'administration fiscales a-t-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude "carousel" à la TVA intracommunautaire?», *Revue administrative*, n.º 349, 2006; MAUBLANC, J.P.: «L'assujéti impliqué dans un carrousel de IVA», *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, n.º 503, 2006; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what can we know, and what can be done?», *IMF Working Paper*, 2007, págs. 13-15.

<sup>92</sup> *Vid. Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud*, Bruselas, 16 de abril de 2004, COM (2004) 260 final.

Detectadas este tipo de prácticas son muchos los Estados miembros que han adoptado medidas para tratar de atajarlas y, entre ellos, se halla nuestro país, que ha optado por ponerles freno incorporando a esos efectos un supuesto específico de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario recogida, como se ha señalado, en el artículo 87.5 de la LIVA.

Pues bien, a tenor de este precepto cabe establecer un paralelismo entre lo que allí se dispone y el objetivo que persigue la Administración cuando deniega los derechos de deducción de gastos y cuotas atendiendo, fundamentalmente, a los incumplimientos de carácter fiscal detectados en la persona del proveedor. En ambos supuestos el empresario que haya operado con aquellos habrá de soportar unas consecuencias que se habrán desencadenado sobre la base, en muchos casos, del juego de indicios o presunciones junto con la interpretación de los muchos conceptos jurídicos indeterminados que en ocasiones utiliza el legislador<sup>93</sup>, extremo que puede implicar la vulneración de principios tan relevantes como los de seguridad jurídica, proporcionalidad y neutralidad del IVA<sup>94</sup>.

Sobre esta cuestión y al hilo de las citadas tramas de fraude así como de las soluciones incorporadas por algunos Estados miembros para tratar de atajarlas, se ha manifestado el TJCE con una interpretación ajustada a principios como los que acaban de mencionarse, por lo que a dicha línea jurisprudencial nos referiremos a continuación.

## 2. La doctrina del TJCE

Especialmente clarificador resulta el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 11 de mayo de 2006<sup>95</sup>, en la que después de señalar que una norma como la incorporada al artículo 87.5 de la LIVA es compatible con la legislación comunitaria sobre dicho impuesto, aclara que para que ello sea acorde con los dictados de principios tales como el de seguridad jurídica o proporcionalidad, el conocimiento por parte del sujeto que pueda ser declarado responsable acerca de su participación en una cadena de fraude es una circunstancia que debe acreditarse «mediante datos objetivos». Ciertamente el Tribunal acepta que a esos efectos puedan establecerse presunciones basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude, pero incide en que ello no puede tradu-

<sup>93</sup> Piénsese así que el artículo 87.Cinco de la LIVA hace recaer la explicación del término «razonablemente», relativo a la presunción de conocimiento del destinatario de las operaciones gravadas, sobre la expresión del precio «notoriamente anómalo» que, a su vez, debe concretarse, entre otras cosas, mediante la comparación con bienes transmitidos por importes «sensiblemente» inferiores a otros y con operaciones que guarden un «alto grado de similitud» con la cuestionada.

<sup>94</sup> A este respecto señaló FALCÓN Y TELLA, R.: «El informe Bowles y la lucha contra el fraude fiscal: ¿un nuevo sistema de intercambios entre Estados miembros?», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2008 (BIB 2008/2135), pág. 4, refiriéndose al IVA señaló que este tributo «funcionó razonablemente bien hasta 1992 inclusive, mientras se mantuvo en lo sustancial la idea original de su creador. Es decir, mientras los empresarios únicamente tenían que preocuparse de aplicar el tipo de gravamen vigente en su país y de repercutir el impuesto en la factura, en caso de operaciones interiores, o de contar con un DUA que acreditase la exportación (a otros Estados o terceros países), y de ingresar la diferencia entre el IVA devengado y el soportado. Sin necesidad de preocuparse por saber si el cliente tiene derecho a la deducción, si está establecido en otro Estado miembro o en un tercer país, o cuál es el tipo aplicable en el país de destino; y mucho menos si el proveedor o cualquier otra persona ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales, como parece pretender el sistema de responsabilidad subsidiaria establecido en la ley española.»

<sup>95</sup> Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries y otros*.

cirse en una prueba excesivamente difícil que haga desembocar el sistema en una responsabilidad sin culpa (puntos 27 y ss.). Por ese motivo, dichas presunciones, además de ser *iuris tantum*, deben formularse de tal forma que al obligado no le resulte excesivamente difícil destruirlas mediante prueba en contrario, ya que de otro modo no haría sino situar a la responsabilidad del adquirente muy cerca de la proscrita responsabilidad objetiva <sup>96</sup>.

El TJCE mantiene en la aludida sentencia una línea argumental ya defendida en pronunciamientos anteriores y sostenida también posteriormente. Así, en la Sentencia de 12 de enero de 2006 <sup>97</sup>, partiendo del hecho de que cada transacción debe ser considerada en sí misma, por lo que si existe una «entrega de bienes» realizada por un «sujeto pasivo que actúa como tal» en el marco de una «actividad económica», conceptos todos ellos definidos en la normativa comunitaria de IVA, habrán de entenderse cumplidos los requisitos objetivos sobre los que pivota el derecho a la deducción. Todo ello, continúa el tribunal, «con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena», no considerándose revelador de dicho conocimiento, en sí mismo, el hecho de haber pagado un precio reducido por la adquisición del bien de que se trate <sup>98</sup>. No obstante lo anterior, como aclara el Tribunal en una Sentencia de 6 de julio de 2006 <sup>99</sup>, en línea con la primera de las citadas sentencias, lo señalado no implica que los Estados miembros no puedan aplicar consecuencias a los sujetos que intervienen conscientemente en una cadena de fraude, pero siempre y cuando «resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza por un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA».

En ese sentido, afirmó MARTÍN JIMÉNEZ <sup>100</sup> que «la existencia de supuestos de responsabilidad no fundados en la existencia de dolo o, al menos, culpa del responsable, no se admitirán en el campo del IVA». Por ello, en el contexto comunitario resultan inadmisibles «los supuestos de responsabilidad entendida como garantía en sentido estricto. Se admitirá, de forma proporcionada y cuidando la seguridad jurídica, que los Estados miembros establezcan supuestos de responsabilidad vinculados

<sup>96</sup> En ese sentido *vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"», *Civitas, REDF*, n.º 132, 2006, pág. 745, donde, siguiendo a WOUTERS, señala que «la interpretación que el TJCE viene realizando de un buen número de principios generales del Derecho (seguridad jurídica, proporcionalidad, control judicial, transparencia normativa, eficacia de la administración, jerarquía normativa, etc.) en el ámbito ordenado por el Derecho Comunitario, además de dotar de mayor relevancia y valor jurídico a tales principios, requiere reinterpretar su alcance y el de ciertas instituciones nacionales al objeto de cumplir con las exigencias comunitarias». (WOUTERS: «The application of General Principles of Law by the ECJ and their relevance for EC and National Tax Law», en *Selected issues in EU Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1999, págs. 19-33).

<sup>97</sup> STJCE 2006/16, dictada en los asuntos acumulados C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics*) y C- 484/03 (*Bond House Systems*).

<sup>98</sup> Sobre esta sentencia *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 de enero de 2006 (TJCE 2006/16): la incompatibilidad de la Sexta Directiva en los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 2/2006, págs. 5-9; GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, números 9 y 10, 2006, págs. 11-28 y 11-29, respectivamente.

<sup>99</sup> Asunto C-439/04 y C-440/04, asuntos *Axel Kittel* y *Recolta Recycling*, respectivamente.

<sup>100</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario», *Civitas REDF*, n.º 132, 2006, pág. 789.

al incumplimiento (doloso o negligente) de determinadas obligaciones», pero en ningún caso se dará entrada a una responsabilidad de corte objetivo que impida al operador de «buena fe» aplicar los mecanismos inherentes al correcto funcionamiento del impuesto.

Pues bien, es en torno a principios como los aludidos donde, a nuestro juicio, debe situarse en sus justos términos el tema que nos ocupa, tratando de establecer cuáles son las obligaciones que un empresario tiene, cuando opera en el tráfico económico, de investigar el nivel de cumplimiento fiscal del resto de operadores con los que negocia y, en función de las conclusiones a las que se llegue en relación con este extremo, cuáles serán las consecuencias que ello puede acarrear para el sujeto afectado. Además, de entre los principios citados el de proporcionalidad adquiere especial relevancia<sup>101</sup> pues, como afirmó IBÁÑEZ GARCÍA, «parece claro que el principio de proporcionalidad debe informar la legislación comunitaria y que las medidas establecidas en ella no deben sobrepasar lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, e igualmente, la sanción (o la negación del ejercicio de un derecho) no debe ser tan desproporcionada con relación a la gravedad de la infracción o del incumplimiento que constituya un obstáculo a los derechos reconocidos por dicha legislación»<sup>102</sup>.

Acerca de dicho principio, así como de los de seguridad jurídica y neutralidad, se ha manifestado reiteradamente el TJCE llegando a conclusiones muy reveladoras, como las incluidas, por ejemplo, en la Sentencia (Teleos y otros) de 27 de septiembre de 2007<sup>103</sup>. En ella se planteó la venta de teléfonos móviles por proveedores como Teleos a una empresa española TT que, a su vez, los vendería principalmente en Francia. Los proveedores únicamente estaban obligados a poner a disposición de la empresa española las mercancías en un almacén situado en Reino Unido, siendo la empresa TT la que se encargaría del posterior transporte de las mismas. Teleos y los demás proveedores recibían después de la venta una carta de porte CMR original sellada y firmada, en la que se describían los bienes y se indicaba la dirección de entrega, el nombre del transportista y la matrícula del vehículo. Pues bien, la falsedad de estos datos fue descubierta por los *Commissioners*, lo que les llevó a considerar que la mercancía nunca había abandonado el territorio del Reino Unido. Por ese motivo, y aunque reconocieron que Teleos y los demás proveedores no estaban al corriente del fraude, exigieron el pago del IVA correspondiente a las referidas entregas. Pues bien, abordada la cuestión por el TJCE, este anuló las liquidaciones y sanciones impuestas declarando legítimo el derecho a la deducción del IVA soportado por Teleos y otros. Para llegar a este fallo el tribunal parte de la consideración de que «los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad».

Así, desde el punto de vista del primero de esos principios, estima el tribunal que no sería acorde con el principio de seguridad jurídica el hecho de que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria fijando, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y habiendo

<sup>101</sup> Vid. BARNES, J.: «Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario», *RAP*, n.º 135, 1994, págs. 496 y ss.; BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJCE en el ámbito tributario», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2010 (BIB 2010/1158).

<sup>102</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 276, 2008, pág. 82.

<sup>103</sup> TJCE 2007/247, asunto C-409/04.

aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, y ello sobre la base de un fraude detectado del que el «proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento».

En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el TJCE insiste en la necesidad de que los Estados miembros recurran a medios que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, pero sin menoscabar los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria <sup>104</sup>. Además, en relación con esta cuestión, el tribunal reconoce que la necesidad de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante lo anterior, aclara que «el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad», lo que hace inviable un régimen que trate de prevenir el fraude fiscal imputando toda la responsabilidad al proveedor.

En la misma línea el TJCE, en Sentencia de 21 de febrero de 2008 <sup>105</sup> (caso *Netto Supermarkt*), incide también sobre la relevancia del principio de proporcionalidad a la hora de valorar la implicación que un determinado operador detectado en una cadena de fraude, señalando que «el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad», extremo que le lleva a señalar que «el hecho de que el proveedor actuara de buena fe», adoptando todas las cautelas a su alcance, excluye su participación en el fraude ya que, estima el tribunal, «el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador».

Ciertamente, como se deduce de las dos sentencias a las que acaba de aludirse así como de la dinámica de las tramas de fraude detectadas a efectos de IVA, la prueba en las operaciones intracomunitarias adquiere una gran relevancia, especialmente en relación con la justificación del transporte de las mercancías de un Estado a otro para probar que, efectivamente se está ante una verdadera adquisición/entrega intracomunitaria y no ante una operación orquestada por diferentes sujetos con la única intención de defraudar. Por ello, interesa hacer una referencia en este contexto a la prueba, especialmente del transporte en este tipo de operaciones, extremo sobre el que, como hemos visto, descansan las referenciadas sentencias del TJCE.

### 3. La relevancia de la prueba del transporte en las operaciones intracomunitarias de bienes

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes las cuestiones relativas a la prueba del transporte de las mercancías entre Estados miembros ocupan un lugar esencial, y son claves en las decisiones de los tribunales. En ese sentido, ya hemos visto como los CMR sirvieron como prueba

<sup>104</sup> En ese sentido, lo dispuesto en la Sentencia Teleos se reproduce en SSTJCE como la de 10 de julio de 2008 (TJCE 2008/155) o la de 18 de noviembre de 2010 (TJCE 2010/345).

<sup>105</sup> STJCE 2008/27, Caso *Netto Supermarkt*.

decisiva en el caso *Teleos*, aun cuando posteriormente se demostró la falsedad de muchos de los datos que se habían reflejado en el citado documento, falsedad que no conocían, o al menos no pudo demostrarse que conocieran, los proveedores, extremo que condujo al tribunal a estimar sus pretensiones.

Habida cuenta de las importantes conclusiones que pueden deducirse de tal pronunciamiento, examinaremos la postura que en nuestro país se ha venido adoptando al respecto, tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia.

Para comenzar el análisis de esta cuestión en preciso referirse al artículo 13 del Reglamento del IVA, ya que en él se hace referencia a los requisitos imprescindibles para que pueda aplicarse la exención por entrega intracomunitaria de bienes. Así, además de aludir a la necesidad de identificar al destinatario de los bienes en otro Estado miembro a través del correspondiente NIF a efectos de IVA (comprobación que puede realizarse a través del Censo VIES al que puede accederse desde la página web de la AEAT <sup>106</sup>), el aludido precepto reglamentario se refiere a la prueba de la expedición o transporte de los bienes de un Estado miembro a otro, cuestión que suscita una mayor problemática que la que envuelve a la primera de las condiciones señaladas <sup>107</sup>. Pues bien, respecto de la efectividad del transporte o expedición de las mercancías la normativa reguladora del IVA, tras aludir a la libertad de prueba sobre esta cuestión cita, sin ánimo de exhaustividad, algunos de los documentos que podrían aportarse a los efectos señalados, diferenciando aquella expedición o transporte que se realiza por el vendedor o por su cuenta, de la realizada por el comprador, caso este último en el que aquel debe extremar las precauciones en orden a asegurarse de la efectividad del transporte y llegada a destino de los bienes.

Tomando en consideración estos aspectos, y poniéndolos en relación con las operaciones de fraude de IVA detectadas en el ámbito intracomunitario, vamos a centrar el análisis de la prueba respecto del transporte en el contexto de un concreto tipo de operaciones, estas son las que se llevan a cabo por medio de transporte terrestre entre fronteras menos vigiladas, como es el caso de las operaciones que tienen lugar entre España y Portugal. De ese modo, nos referiremos especialmente a la Convención CMR, en virtud de la cual se regula el contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, y al que hemos visto se refería, precisamente, la Sentencia *Teleos*.

El citado Convenio, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956 y ratificado por España en 1974, viene siendo últimamente objeto de estudio en algunos trabajos que ponen de relieve la importancia que la carta de porte CMR tiene en orden a probar el transporte intracomunitario de bienes <sup>108</sup>. Pues bien, partiendo de la relevancia del citado documento cabe analizar ahora cuál es la eficacia que

<sup>106</sup> En el mismo sentido, por ejemplo, *vid.* el artículo 18, apartado 1, de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios (*Umsatzsteuergesetz*).

<sup>107</sup> *Vid.* GALAPERO FLORES, R.: «Determinación de los extremos en que debe realizarse la cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), a efectos de la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias. Comentario de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera) Caso *Twoh International BV contra Staatssecretaris van Financiën* (TJCE 2007, 244)», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2008, Comentario de Jurisprudencia (BIB 2008/761).

<sup>108</sup> Véase, así, SÁNCHEZ GAMBORINO, F.J.: *El contrato de transporte internacional CMR*, Comares, Granada, 1996 y, más recientemente, ADAME MARTÍNEZ, F.D. y ADAME MARTÍNEZ, M.A.: *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*, Comares, Granada, 2008.

desde nuestra doctrina y jurisprudencia se le han atribuido como prueba a efectos de posibilitar la exención de IVA en la persona del expedidor de la mercancía.

En ese sentido, y por lo que atañe a la DGT, lo cierto es que aunque años atrás sostuvo la idoneidad del CMR debidamente cumplimentado como prueba del transporte intracomunitario<sup>109</sup>, en la actualidad mantiene una postura más escéptica al respecto. En ese sentido, las contestaciones a consultas de este centro directivo vienen reiterando dos consideraciones fundamentales respecto a la prueba del transporte intracomunitario. De una parte, considera que los medios a los que alude el artículo 13 del RIVA no constituyen una enumeración cerrada, por lo que se invoca la libertad de prueba, así como la necesidad de efectuar una valoración conjunta de las pruebas aportadas, apreciación que compartimos plenamente. Ahora bien, lo que ya no nos parece fácil de admitir sin reparos es la consideración que viene introduciendo a continuación la DGT<sup>110</sup>, a tenor de la cual «no puede considerarse con carácter general probado el hecho de la existencia del referido transporte por la mera presentación por el sujeto pasivo de alguno o de varios de los medios de prueba a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 2 del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que, en cada caso concreto, la Administración tributaria pueda estimar que tales medios de prueba u otros admitidos en Derecho, distintos de los mismos, por sí solos o valorados conjuntamente caso de existir varios, prueban suficientemente el referido hecho. *A tales efectos, un CMR o cualquier otro documento de transporte debidamente cumplimentado puede constituir, en su caso, un elemento de prueba a considerar*».

De los pronunciamientos referidos de la DGT este centro directivo da a entender que la aportación de los correspondientes CMR, debidamente cumplimentados, podrán no hacer prueba, por sí solos, de la realidad del transporte o expedición de las mercancías. A nuestro juicio, esta interpretación debería modificarse como consecuencia, entre otras cuestiones, de pronunciamientos del TJCE como la referida al caso *Teleos*<sup>111</sup>, ya que lo contrario implicaría justificar, como de hecho así ha sucedido en alguna ocasión por parte de nuestros tribunales, una responsabilidad de corte objetivo<sup>112</sup>.

<sup>109</sup> Vid. DGT de 28 de enero de 2002 (n.º 0038-01), donde señala «Por lo tanto, la entrega de bienes, realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, expedidos o transportados por la empresa española a Francia para ponerlos a disposición de una empresa establecida en Portugal estará exenta, pudiéndose justificar el transporte de los bienes a otro Estado miembro con el CMR debidamente cumplimentado».

<sup>110</sup> DGT de 18 de febrero de 2010 (n.º V299/2010). En la misma línea, las contestaciones de 5 de noviembre de 2009 (V2478/2009), de 20 de mayo de 2009 (V1156/2009), de 3 de julio de 2007 (V1442/2007) o la de 14 de marzo de 2006 (V0441/2006).

<sup>111</sup> En este sentido se manifiesta RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La prueba del transporte en las entregas intracomunitarias: la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 25-27, 2007, págs. 34-35.

<sup>112</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La STJCE de 27 de septiembre de 2010 (TJCE 2007, 247) (*Teleos y otros*) y la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias», *Quincena Fiscal*, n.º 1/2008, Editorial (BIB 2008/25), cuando señala respecto del modo de proceder de la Agencia tributaria que «Ni que decir tiene que estos criterios resultan manifiestamente incompatibles con la práctica actual de la Agencia, que parece empeñada en exigir el impuesto a las empresas españolas (a veces incluso por la vía penal) aunque no haya indicios de que el fraude ha sido cometido por ellas. Lo que ha venido suponiendo hasta ahora que, para las empresas españolas, la supresión de fronteras fiscales el 1 de enero de 1993, más que una ventaja, ha resultado ser un peligro grave y una fuente de inseguridad constante, de la que al final de estas líneas citaré un ejemplo claro. Hay que dejar constancia que en la vía administrativa se ha llegado a decir (como es el caso de la Res. TEAR Andalucía 30 enero 2003, reclamación 41/4876/00, confirmada por la Res. TEAC 23 junio 2004) que la circulación en régimen suspensivo supone un "beneficio indiscutible" y una "facilidad muy importante", lo que justificaría una responsabilidad cuasi-objetiva de quienes utilizan este régimen. Es decir, exactamente lo contrario de lo que ahora ha venido a dejar claro el Tribunal de Luxemburgo».

En ese sentido ha de destacarse una STSJ de Galicia de 2010 <sup>113</sup>, en la que se realiza una interpretación, a nuestro juicio impecable, en lo que se refiere al tema que nos ocupa. En ese sentido, y partiendo tanto de lo señalado por el Tribunal de Luxemburgo en la citada Sentencia de 2007, como del contenido del referido Convenio CMR, el tribunal gallego advierte que «no solo se aporta el CMR», sino que en el mismo aparecen todas las menciones obligatorias establecidas por el artículo 6.1 del Convenio CMR. Partiendo de esa realidad, el tribunal realiza una serie de afirmaciones que, por su indudable interés, reproducimos aquí. Así, en primer término, se afirma que «conviene resaltar que los CMR constituyen por sí solos prueba suficiente de la existencia del transporte intracomunitario (...)», afirmación avalada, tal y como continúa señalando el tribunal, por preceptos del citado Convenio CMR tales como los artículos 4 y 9. En ese sentido, mientras que el artículo 9 citado señala que «la carta de porte da fe, salvo prueba en contrario, de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista», el artículo 4 añade que dicha carta es documento fehaciente de la existencia de un contrato de transporte internacional.

A partir del valor probatorio que preceptos como los mencionados atribuyen a los CMR el tribunal gallego concluye que «las cartas de porte correctamente expedidas escapan al juicio de la libre valoración de la prueba en la medida en que el citado Convenio las ha dotado de una concreta y especial fuerza probatoria en relación con el contrato de transporte y con sus condiciones y la recepción de las mercancías por parte del transportista». Además –continúa–, «La propia normativa del IVA establece de manera concreta y determinada qué medios de prueba acreditan el hecho que se trata de probar. Concretamente el artículo 13.2.2 del RIVA establece cuáles son los concretos medios de prueba que confirman la realidad del transporte, haciendo referencia expresa a la "copia de los documentos del transporte"». Teniendo en cuenta argumentos como los aludidos, el TSJ de Galicia concluye, a partir de la consideración de que ha sido el legislador el que «ha establecido taxativamente que la aportación de los CMR acredita los hechos que se pretenden demostrar: el transporte intracomunitario de mercancías», que, en el caso enjuiciado, queda suficientemente acreditado «por medio reconocido en el artículo 13 del RIVA», que se ha producido la entrega intracomunitaria de bienes, por lo que procede la aplicación de la exención.

Así pues este Tribunal consideró que los CMR, lejos de «constituir, en su caso, un elemento de prueba a considerar», como viene reiterando la DGT, constituyen elementos probatorios, en sí mismos, y siempre que estén debidamente cumplimentados, de la veracidad del transporte o expedición intracomunitario de mercancías.

Conciliando estas consideraciones con las que se desprenden de la referida jurisprudencia comunitaria, podríamos concluir, tal y como señaló la aludida STSJ de Galicia, sentando las premisas de lo que debe considerarse como una entrega intracomunitaria de bienes exenta a efectos de IVA y señalando, a esos efectos, una serie de cuestiones básicas que pueden sintetizarse en los siguientes puntos. En primer lugar, que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario. En segundo término, debe ser el proveedor, sujeto que pretende la exención, el que debe demostrar que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el

<sup>113</sup> Vid. STSJ de Galicia de 23 de septiembre de 2010 (JT 2010/1372).

territorio del Estado de entrega. Por otra parte, recuerda el tribunal que es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien con la limitación de respetar los principios generales de Derecho comunitario que forman parte del mismo. Y, por último, se advierte que es contrario al Derecho comunitario obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas.

Ciertamente, puede resultar curioso que el TSJ de Galicia recoja textualmente estas consideraciones ya plasmadas anteriormente en la STS de 28 de enero de 2010, a la que aludió expresamente, cuando, al contrario de lo que sucedió en la primera de ellas, el alto tribunal acabó desestimando la pretensión de los recurrentes y ello incluso después de invocar la doctrina establecida por el TJCE en el caso Teleos. No obstante lo anterior, deben tenerse en cuenta las sustanciales diferencias que concurrían entre el supuesto enjuiciado por el TS y aquel sobre el que se manifestó el TSJ de Galicia, ya que en el primero de ellos no se aportó prueba alguna del transporte, ni CMR ni ninguna otra de las enumeradas en el artículo 13 del RIVA. Es más, ni siquiera llegó a justificarse realmente la interacción del transportista.

Así las cosas, el pronunciamiento del TS, tras invocar los argumentos de la Sentencia Teleos, se sitúa en la misma línea de interpretación que la STSJ de Galicia, aun cuando, debido a las evidentes diferencias entre las circunstancias que concurren en ambos supuestos <sup>114</sup>, los fallos de ambas sentencias deban ser diferentes, como así ha sucedido.

En definitiva, atendiendo a la jurisprudencia comunitaria las exenciones previstas para las entregas de bienes realizadas entre Estados miembros se supeditan a la prueba del transporte de las mercancías que, de aportarse debidamente por el proveedor, deben posibilitar la aplicación de tal beneficio fiscal, aun cuando posteriormente se demuestre que el documento que hace prueba del transporte ha sido falseado en alguna de sus partes, extremo que no puede imputarse al contratante de buena fe. De ese modo, la imposibilidad del proveedor de conocer dichas falsedades no afectarán a los derechos de este en relación con la aplicación del IVA en las entregas intracomunitarias, toda vez que dicho operador ha realizado una entrega real que no puede ponerse en tela de juicio sobre la base de incumplimientos únicamente imputables a un sujeto diferente con el cual haya podido operar en el tráfico económico.

Así las cosas, la existencia de una operación real y efectiva por parte de quien pretende hacer sus derechos en el ámbito del IVA, así como su desconocimiento acerca de posibles incumplimientos de las obligaciones fiscales de otro sujeto que forme parte de la cadena de operadores afectados por el impuesto, deben ser datos decisivos para exonerar de responsabilidad alguna al operador de buena

<sup>114</sup> La propia STSJ de Galicia citada analiza las importantes diferencias que concurren en ambos casos, además de la ausencia de prueba del transporte aludida. Así, entre otras cuestiones, se señala que mientras los destinatarios de las mercancías en la causa resuelta por el TS eran particulares, esto es, carecían de la condición de ejercientes de una actividad empresarial, los destinatarios de las mercancías vendidas en el caso resuelto por el tribunal gallego eran personas jurídicas no solo de alta en el ejercicio de su actividad empresarial sino ambas dotadas del CIF intracomunitario.

Por otra parte se aprecia que mientras en la causa resuelta por el TS las mercancías fueron pagadas al contado y contabilizadas por el proveedor español contra la cuenta de caja/tesorería, en el caso resuelto por el TSJ el pago se hacía en las cuentas bancarias (nunca en efectivo), pago que generaba el correspondiente recibo donde constaba el importe del ingreso, la fecha del mismo, el concepto y la identidad de quien lo hacía.

fe, conclusiones que, como ya hemos apuntado, debieran sostenerse también respecto de las operaciones interiores cuando un sujeto comercia adquiriendo bienes o servicios de un proveedor incumplidor.

#### IV. CONCLUSIONES

A tenor de la doctrina establecida por el Tribunal de Luxemburgo respecto de los supuestos de tramas para defraudar el IVA en el contexto comunitario cabe concluir que, si bien es cierto que el TJCE justifica la exigencia de requisitos formales para el ejercicio del derecho a la deducción, limita las consecuencias de su incumplimiento, impidiendo que los Estados miembros adopten medidas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos de los contribuyentes poniendo en peligro la neutralidad del impuesto. En ese sentido, la exigencia de tales requisitos se supedita al respeto de principios tales como el de seguridad jurídica, proporcionalidad o neutralidad del IVA, cuya correcta aplicación obliga a probar, además, la participación del sujeto que se ve afectado por una actuación fraudulenta detectada en otro eslabón de la cadena de producción que ha operado con carácter previo o posterior a aquel. De no ser así, porque dicho sujeto no conocía o no podía conocer el incumplimiento fiscal de las obligaciones tributarias de un tercero con el que ha operado, ninguna responsabilidad podrá imputarse al operador de buena fe que ha actuado de una forma diligente.

De acuerdo con lo anterior y al igual que debe sostenerse en el ámbito comunitario, también cuando se negocia con un operador incumplidor en el ámbito interno<sup>115</sup> pensamos que puede concluirse que aquellos sujetos que pretendan ejercitar su derecho de deducción de cuotas no pueden resultar privados de él sobre la única base de determinados incumplimientos fiscales o actividades fraudulentas de alguno de los implicados en la operación cuya realización desencadena una obligación tributaria a efectos de IVA, siendo preciso, por el contrario, probar la participación de dichos sujetos en tales conductas sobre la base de datos objetivos y no, como viene sucediendo en nuestro país, con meras presunciones.

En definitiva, pensamos que la realidad o ausencia de simulación absoluta respecto de la operación reflejada en las facturas, junto con la ausencia de participación por parte del receptor de las mismas en las falsedades detectadas en dichos documentos, no deberían conducir a la Administración tributaria a privar al operador de buena fe del ejercicio de derechos tales como el de deducción de cuotas<sup>116</sup>, al que nos hemos referido de forma prioritaria en este trabajo, sin perjuicio de que, en nuestra opinión, tales aspectos debieran ser tenidos en cuenta para permitir la deducción de gastos en el ámbito del IS, tal y como ya se ha señalado.

Ciertamente, dicha conclusión es particularmente relevante a efectos de IVA, toda vez que obstaculizar el reconocimiento al derecho de deducción del impuesto soportado o, en su caso, a la

<sup>115</sup> Sobre esta cuestión resulta de interés la aplicación de la doctrina de la «extensión de efectos» del TJCE, sostenida, entre otras, en la STJCE de 4 de junio de 2009 (TJCE 2009/375, Caso *Belgisch Staat y otros contra KBC Bank NV y otros*), en la que señala que «existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse».

<sup>116</sup> *Vid.* GIL DEL CAMPO, M.: *La nueva Ley de Prevención del fraude fiscal*, CISS, Valencia, 2007, pág. 108.

devolución del mismo, puede derivar en una desnaturalización del impuesto convirtiéndolo en un tributo que el empresario debe pagar con su renta que, por otro lado, ya se somete a gravamen por el IS o, en su caso, por el IRPF<sup>117</sup>. Esto es así porque en muchos casos, cuando un operador económico interactúa con un tercero «incumplidor», lo más frecuente es que cuando en sede de inspección se detecte la mecánica con la que estos últimos han actuado ya hayan desaparecido, por lo que las empresas visibles y solventes, en muchos casos meras víctimas de un mecanismo preparado por terceros, son un «blanco fácil» para la Administración<sup>118</sup>.

Pese a lo señalado, lo cierto es que en nuestro país comienza a verse la incidencia de las líneas básicas de dichos pronunciamientos del TJCE tanto entre nuestra jurisprudencia, como por parte de la Administración. En ese sentido resulta destacable la Resolución del TEAC de 8 de julio de 2009<sup>119</sup> donde se señala que «de los indicios o hechos bases, no fluye, como conclusión natural e inequívoca, el dato precisado de acreditar: el conocimiento por parte del imputado del carácter de esos proveedores como meras empresas factureras no media entre ambos el enlace preciso y directo según las normas del criterio humano, pues resulta excesivamente abierta, permitiendo tales bases un amplio abanico de conclusiones alternativas», de las que no se puede deducir, a juicio del tribunal, el conocimiento por parte del sujeto que pretende ejercitar el derecho a la deducción acerca del fraude cometido por un tercero<sup>120</sup>. En este caso concreto se da la circunstancia de que los acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por la inspección, unido a la denegación de una solicitud por parte del afectado de dispensa de garantías por parte de los órganos de recaudación, condujeron a la empresa al cese total de su actividad.

Las indeseables consecuencias que pueden derivarse para un empresario como consecuencia de la negativa de la Administración de aceptar la deducción de gastos y cuotas basada en incumplimientos de carácter fiscal de terceros con los que ha operado en el tráfico mercantil, sin que quede suficientemente demostrado su conocimiento acerca de las actuaciones irregulares o fraudulentas de aquellos, debieran conducir a replantear una cuestión que, siguiendo la doctrina del TJCE, debe interpretarse en cada caso concreto a la luz de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. De otro modo, y desde el ámbito fiscal, se estará interfiriendo en la normalidad de las relaciones económicas y comerciales de las empresas que deberán operar, no con la «diligencia de un ordenado comerciante», sino con la que resultaría más propia de una labor de policía, con las implicaciones que de ello se pueden derivar tanto en el ámbito estrictamente fiscal como en el económico limitando, por ejemplo, las exportaciones.

Sostener una posición contraria a la defendida a lo largo de este trabajo, en el sentido de ignorar la verdadera voluntad de un empresario en relación con los incumplimientos fiscales detectados respecto de otros sujetos con los que puedan haber actuado generará incongruencias difíciles de justificar, además de la desatención a los criterios emanados al respecto por el TJCE.

<sup>117</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: «El derecho a la devolución del IVA», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 754/2008 (Tribuna) (BIB 2008/920), pág. 1.

<sup>118</sup> ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: «Operaciones carrusel ante el IVA. Críticas de recientes criterios judiciales españoles a la vista de la jurisprudencia de Luxemburgo», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2008 (BIB 2008/542), pág. 3.

<sup>119</sup> JUR 2009, 449221.

<sup>120</sup> Sobre esta cuestión, ALARCÓN GARCÍA, E.: «La ineficacia del control del fraude en el sector de los materiales de recuperación», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2010.

En ese sentido resulta ilustrativa la SAN de 31 de mayo de 2010 <sup>121</sup>. En ella se analiza una operación intracomunitaria de venta de mercancías desde España a Portugal respecto de la que se cuestiona la efectividad del transporte de las mismas. En este pronunciamiento la AN consideró que el hecho de que las mercancías no fueran transportadas a su destino no podía imputarse a la empresa española, respecto de la que no pudo acreditarse que «tuviese conocimiento de que el destino de las mercancías no fuese Portugal, o que allí no se cumpliesen las obligaciones tributarias». De acuerdo con ello el tribunal concluyó que la empresa española actuó con la «diligencia necesaria», por lo que no cabe observar «dolo o negligencia en la comisión de la infracción, sino que esta ha venido determinada por hechos ajenos a la voluntad de la recurrente», desechando por tanto la imposición de sanción alguna. Sorprendentemente y pese a lo anterior, esa «diligencia» invocada por el tribunal no se tuvo en cuenta, sin embargo, para estimar que concurren los presupuestos de la exención prevista para las operaciones intracomunitarias de entregas de bienes, derecho que no se reconoció por la AN sobre la base de que el transporte es un requisito objetivo para la aplicación de la exención por lo que, probada su inexistencia, independientemente de que el proveedor no pudiera tener conocimiento de dicha circunstancia, procede denegar la exención fiscal <sup>122</sup>. Con ello, a nuestro juicio, no solo se llega a conclusiones asimétricas respecto de la conducta observada por la recurrente, sino que se desatienden las líneas básicas de la doctrina del TJCE en estos casos.

Este tipo de pronunciamientos, unidos a la forma de actuar de nuestra Administración tributaria respecto del tema que hemos abordado en este estudio, han conducido a la doctrina a verter duras críticas al respecto, muchas de las cuales han sido ya reseñadas a lo largo del trabajo. Baste recordar ahora, de una parte, los importantes daños económicos que dicho proceder puede causar a los operadores de buena fe cuando se ven privados de sus derechos de deducción sobre la base de conductas de terceros. Por otra parte, mantener una posición restrictiva sobre el ejercicio de tales derechos por las razones aludidas puede terminar afectando al normal funcionamiento del mercado, debido a la inseguridad jurídica que presidirá las relaciones comerciales de los sujetos a los que se les imponga la obligación de vigilar el nivel de cumplimiento fiscal de los operadores con los que comercian por encima del grado de diligencia que cabe exigir a un ordenado comerciante. Por último, tampoco desde un punto de vista jurídico puede obviarse el perjuicio que, sobre todo a efectos de IVA, se deriva tanto del desconocimiento del derecho europeo uniforme y su fuerza vinculante para nuestras instituciones <sup>123</sup>, como de la desatención a los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo que deben informar la aplicación del Derecho comunitario por parte de los diferentes órganos jurisdiccionales de los Estados miembros.

<sup>121</sup> JT 2010/690.

<sup>122</sup> MÉNDEZ CORTEGANO, I. y PUJANTE GIL, J.A.: «Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario», *IEF, Cuadernos de Formación*. Colaboración 30/08. Volumen 6/2008, pág. 266, «la necesidad de atender a los principios de seguridad, proporcionalidad, neutralidad fiscal y confianza legítima, nos deben llevar a evitar exclusiones del derecho a deducir, basadas en parámetros puramente objetivos que prescindan del análisis de la conducta del contribuyente afectado».

<sup>123</sup> En ese sentido SCHICK, W.: «Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho europeo y el Derecho fiscal nacional», *Crónica Tributaria*, n.º 56, 1986, págs. 179 y ss., aludía a la posibilidad de aplicar un principio de interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario sobre la base de un modelo similar al de la *Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, es decir, la interpretación de leyes de acuerdo con la Constitución.