

Identificación del proveedor a efectos de la deducción en el impuesto sobre el valor añadido

Enrique de Miguel Canuto

Published: 21 de septiembre de 2022

Resumen

What role does the identification of the supplier play for the purposes of being able to deduct the amounts accrued, in the declaration of the taxpayer, who has received the goods or services? Case law has distinguished between the supplier's identification on the invoice, which is a formal requirement for the receiver to make the deduction, and the supplier's identity, because his status as a taxpayer is a material requirement of the right to deduct, on VAT.

¿Qué papel juega la identificación del proveedor a los efectos de la deducción de cuotas soportadas en la autoliquidación del sujeto pasivo receptor de los bienes o servicios? La jurisprudencia ha formulado la distinción entre la identificación del proveedor en la factura, que es un requisito formal para la práctica de la deducción por el receptor y la identidad del proveedor en cuanto su condición de sujeto pasivo forma parte de los requisitos materiales de la deducción, en sede de IVA.

Keywords: deducción; IVA; proveedor.

Enrique de Miguel Canuto: Universidad de Valencia (España)

✉ enrique.de-miguel@uv.es

Doctor en Derecho por la Università di Bologna. Catedrático de Derecho financiero y tributario, en la Universidad de Valencia (España)

SUMARIO: 1. Actualidad de la problemática. 2. Sujeto pasivo proveedor. 3. Condiciones materiales y formales. 4. Incumplimiento de las condiciones. 5. Acreditación de la condición. 6. Escenario de fraude. 7. Prácticas abusivas. 8. Caso Gabor Thot. 9. Empresario sin licencia. 10. Irregularidades laborales. 11. Suministrador subcontratante. 12. Realidad de las operaciones. 13. Conclusiones.

1. Actualidad de la problemática

El sujeto pasivo receptor puede encontrarse con que la Administración pone en cuestión la identificación en factura del proveedor que ha suministrado los bienes o prestado los servicios por él recibidos, lo que está en el origen de la deducción¹ de la cuota soportada, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido².

El tema alcanza actualidad, complejidad y perspectiva de interés en el futuro inmediato al menos por tres razones recientemente concurrentes.

En primer lugar, porque cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica “facilite” el suministro de bienes en el interior de la Unión por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Unión a una persona particular, se considerará que el propio sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido del proveedor original y ha suministrado después los bienes. Tanto en ventas intracomunitarias a distancia como en ventas interiores a distancia.

En segundo lugar, porque cuando un sujeto pasivo, acogido al “régimen especial de importación”, utilizando una interfaz electrónica “facilite” la venta a distancia de bienes importados de Estados terceros en envíos cuyo “valor intrínseco” a efectos de aduanas, no exceda de ciento cincuenta euros, se considerará que el propio sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido y ha suministrado los bienes.

En tercer lugar, porque en el contexto de la mediación de servicios, cuando se presta cualquier servicio por vía electrónica, es decir, por medio de una interfaz digital, se presume que en el mismo titular de la interfaz concurre la condición de “mediador”, en el sentido del IVA, y, que, en consecuencia, “ha recibido y ha realizado personalmente el servicio”.

La sucesión de una pluralidad de sujetos intervinientes en la fase final de la cadena de operaciones concatenados con los empresarios de las fases anteriores, confirma la exigencia de clarificar cuales son las consecuencias que se derivan cuando se incurra en defectos u omisiones en la identificación de los sujetos pasivos suministradores. Veamos la reflexión jurisprudencial.

2. Sujeto pasivo proveedor

Entrando en el caso *Ferimet SL*³, resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 11 noviembre 2021 -tomado como centro de nuestro estudio- que es una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal supremo de España, encontramos la mención de un proveedor ficticio en la factura expedida por el propio empresario receptor del servicio, en relación con la práctica de deducción de la cuota del impuesto sobre el valor añadido.

1. Puede verse CALVO VERGEZ, J., *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid, 2015; CHECA GONZALEZ, Cl., “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Impuestos*, 2/ 2006, págs. 204-236 y también, *La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas*, Madrid, 2001; GARCIA NOVOA, C., “La deducción en el IVA”, *Noticias de la Unión europea*, 331/ 2012, págs. 33-52; CAYON GALIARDO, A., “La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción”, *Revista técnica tributaria*, 83/2008, págs. 15-22.
2. Por todos, DE LA FERIA, R., *The EU VAT Sistem and the Internal Market*, Amsterdam, 2009; RAMIREZ, S., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, 1994.
3. Sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso Ferimet SL, ponente Jarukaitis, causa C- 281/20 (España).

La actora, Ferimet, declara haber adquirido de la sociedad Reciclatges de Terra Alta materiales de recuperación, esto es, chatarra, en el año 2008, indicando que en la operación concurría la inversión del sujeto pasivo del IVA y emitió ella misma una factura.

Las investigaciones de la Administración revelaron que la empresa mencionada en la factura como proveedor de los materiales en realidad no disponía de los medios materiales y personales necesarios para su entrega, por lo que consideró que las facturas emitidas por Ferimet debían reputarse falsas. Aunque no negó la entrega de los materiales, entendió había una *simulación*, porque *se había ocultado deliberadamente al verdadero proveedor*. Por esa razón, la Inspección denegó la deducción del IVA correspondiente a la operación y giró una liquidación, para el ejercicio 2008, por importe de 140 441 euros, imponiendo a la actora una multa.

Desestimada por el Tribunal Económico-administrativo⁴ regional de Cataluña la reclamación contra la liquidación y la sanción, la actora presentó recurso contencioso ante el TSJ de Cataluña. Alegó que habiéndose acreditado la realidad de la compra⁵ del material de recuperación, la mención de un proveedor ficticio en factura debía ser considerada un defecto formal, atendido que, materialmente, la adquisición tuvo lugar. Que la deducción del IVA no debe denegarse cuando consta la realidad de la operación⁶, máxime cuando la inversión del sujeto pasivo garantiza no solo la recaudación⁷ del IVA y su control, sino también la inexistencia de ventaja fiscal alguna para el contribuyente.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña por sentencia de 2017 desestimó el recurso, razonando que la Administración había justificado la simulación del proveedor, que la consignación de éste no puede considerarse una mención puramente formal, al ser un elemento que posibilita controlar la regularidad de la cadena del IVA, lo que incide en el principio de neutralidad del impuesto. Señaló también que, si bien en la inversión del sujeto pasivo no existe, en principio, una pérdida de ingresos fiscales, el derecho a deducir el IVA está subordinado al cumplimiento de los presupuestos materiales, entre los que se encuentra la realidad del consignado como proveedor⁸.

La actora interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el tribunal remitente de la cuestión, ante el cual sostuvo que la normativa nacional y europea y la jurisprudencia europea respaldan su derecho a deducir el IVA por la adquisición de los materiales de recuperación. Siendo ella la verdadera destinataria de estos, los compró y los recibió efectivamente y no hubo ni podía haber pérdida de ingresos fiscales, pues, dada la inversión del sujeto pasivo, ni la actora ni su proveedor eran deudores del IVA.

En sentido contrario, el Gobierno español argumenta que la consignación en una factura de un proveedor ficticio supone una simulación, que la ocultación de la identidad del verdadero proveedor debe considerarse ligada a un fraude tanto del IVA como de los impuestos directos implicados y que la actora no ha acreditado la inexistencia de la ventaja fiscal que aduce.

El **Tribunal remitente** expone que el litigio versa sobre la posibilidad de deducir cuotas del IVA contablemente repercutidas y soportadas por la actora en relación con la emisión de una factura en caso de inversión del sujeto pasivo, cuando, si bien la operación se llevó efectivamente a cabo, se ocultó el verdadero proveedor de los materiales mediante la indicación en factura de un proveedor ficticio e inexistente.

4. Se trata de órganos de la Administración cuya función es resolver recursos en vía administrativa relativos a tributos del Estado.

5. ¿Puede haber compraventa sin comprador?

6. ¿Puede haber operación sin operador? Que el IVA sea un impuesto real -y no personal- no enerva la exigencia de concurrencia del *elemento subjetivo* del hecho imponible, esto es, debe haber y ser conocido el realizador de la operación imponible.

7. La inversión del sujeto pasivo no garantiza la recaudación, porque en la inversión del sujeto pasivo no hay repercusión entre los dos sujetos pasivos, proveedor y destinatario, y por tanto no hay recaudación.

8. ¿La realidad del proveedor es un requisito material o más bien la realidad es una elemental exigencia ontológica de todos los requisitos? Volveremos sobre ello en el epígrafe 12. Realidad de las operaciones.

Considera que este litigio exige determinar, en primer lugar, si la indicación del proveedor de los bienes es un requisito puramente formal de la deducción del IVA para el receptor ; en segundo lugar, qué incidencia tiene que se hiciese constar un proveedor falso y que tal falsedad fuese conocida por el adquirente, y, en tercer lugar, si de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión se infiere que, incluso en supuestos de mala fe, la deducción del IVA solo puede denegarse cuando exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado, siendo así que, en caso de inversión del sujeto pasivo, este nada adeuda al Tesoro Público.

Según el Tribunal remitente, la jurisprudencia del Tribunal de la Unión no lleva ineluctablemente a que nunca pueda denegarse la deducción del IVA en los supuestos de inversión del sujeto cuando se constate la realidad material de las entregas de bienes y su adquisición por el contribuyente⁹. Tampoco se desprende de esa jurisprudencia que la consignación de un proveedor en la factura tenga un alcance puramente formal, de irrelevante relieve a los efectos del ejercicio de la deducción, cuando la operación sea real¹⁰.

En cuanto a la ventaja fiscal, cuya concurrencia es considerada necesaria¹¹ para denegar e la deducción del IVA, señala que de la jurisprudencia no se desprende que esa ventaja se refiera solamente al sujeto pasivo que solicita la deducción y no, eventualmente, a otros partícipes en la operación que origina dicha deducción. Considera que no debe prescindir de la conducta del proveedor a la hora de analizar si un contribuyente podía ejercer la deducción en el marco de la inversión del sujeto, en particular ante el riesgo de quedar menoscabada la imposición directa.

3. Condiciones materiales y formales

Partimos de que la realización de la deducción en el IVA por el sujeto pasivo receptor está supeditada al cumplimiento de los requisitos materiales y los requisitos formales.

Por lo que respecta a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder deducirlas cuotas soportadas , es precisa la concurrencia de tres circunstancias: que el receptor interesado en la deducción sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva, que, en la adquisición, los bienes o servicios recibidos hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo y que, posteriormente, tales bienes o servicios sean utilizados por el sujeto pasivo receptor que deduce para las necesidades de sus propias operaciones gravadas¹².

En cuanto a las condiciones de ejercicio de la deducción del IVA, que se asimilan a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva exige que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura expedida según los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de aquella¹³.

De lo que se desprende que si la indicación del proveedor en la factura relativa a los bienes o servicios por los que el sujeto pasivo receptor deduce el IVA, es un requisito formal para el ejercicio de la deducción, en cambio, la condición de sujeto pasivo del proveedor de los bienes o servicios forma parte de los requisitos materiales de la deducción, como señalan los Gobiernos español y checo.

Cabe añadir que en caso de inversión del sujeto pasivo, por lo que se refiere a las condiciones de ejercicio de la deducción del IVA, un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un bien,

9. Pues debe constatar la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos de la deducción.

10. Porque la identificación del proveedor envuelve la identidad del proveedor, que no es un elemento formal o documental de la deducción.

11. El Tribunal de la Unión alcanzará una distinta conclusión.

12. Apartados 26 y ss de la sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso Ferimet SL, causa C- 281/20.

13. En este sentido, las sentencias de 15 septiembre 2016, caso Senatex, causa C-518/14, apartados 28 y 29, y de 21 noviembre 2018, caso Vădan, causa C-664/16, apartados 39 y 40, y el auto de 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C-610/19, apartado 43.

es “deudor”¹⁴ del IVA, no está obligado a poseer una factura conforme a las condiciones generales, si bien deberá cumplir las formalidades establecidas por el Estado donde se realice la operación en caso de que haya ejercitado la habilitación prevista en el artículo 178, letra f), de la Directiva (sentencia de 26 abril 2017, caso Farkas, causa C-564/15, apartado 44).

En el presente caso Ferimet, el sujeto pasivo receptor anotó deliberadamente un proveedor ficticio en la factura emitida objeto del litigio principal, lo que impidió a la Administración conocer la identidad al verdadero proveedor y, por tanto, acreditar la condición de sujeto pasivo de este último como requisito material del derecho a deducir el impuesto por el empresario receptor.

4. Incumplimiento de las condiciones

¿Qué consecuencias se derivan de la ocultación por parte del sujeto pasivo receptor del verdadero proveedor? El régimen de deducciones, como es sabido, tiene por objeto liberar al empresario receptor del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades, cualesquiera que sean los fines o los resultados¹⁵ de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA¹⁶.

Según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos es un principio fundamental del sistema común del IVA. La deducción de la cuota soportada forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que la ejerciten cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditada.

Si bien, con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados, además de las previstas en la Directiva, pueden establecer otras obligaciones si consideran que son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, las medidas que adopten no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos. Por ello, no pueden ser articuladas de forma que pongan en cuestión de manera sistemática el derecho a deducir y, por ello, la neutralidad del IVA (auto de 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C-610/19, apartado 44).

El Tribunal de la Unión ha entendido que aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales¹⁷, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se reconozca al receptor la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales (en este sentido, las sentencias de 15 septiembre 2016 caso Senatex, causa C-518/14, apartado 38, y de 19 octubre 2017, Paper Consult, causa C-101/16, apartado 41).

En consecuencia, siempre que la Administración disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales de la deducción del impuesto, no puede imponer al receptor requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de practicar deducción (sentencia de 15 septiembre 2016, caso Barlis 06, causa C-516/14, apartado 42).

14. Siendo que el destinatario de una operación con inversión del sujeto pasivo debe contabilizar una cuota soportada y una cuota repercutida del mismo importe, como regla general, no es deudor de impuesto ninguno en relación con tal operación. Por lo que la expresión “deudor” referida a la operación con inversión induce a confusión.

15. Aun cuando no se tenga la intención de realizar beneficios o cuando un grupo de personas ejerza sus actividades exclusivamente en interés de sus miembros.

16. Apartado nº 30 y ss de la sentencia del TJUE 11 noviembre 2021, caso Ferimet SL, causa C- 281/20.

17. RAMOS HERRERA, A.J., *Los requisitos formales en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA*, Valencia 2021; DEL MORAL GONZALEZ, A., “Requisitos formales y ejercicio del derecho a la deducción en el IVA”, *Quincena fiscal*, 17/ 2004, págs. 9-16; SANZ CLAVIJO, A., “La exigibilidad del IVA por su mención en factura y la problemática en cuanto a su deducción, regularización y devolución: a propósito de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-556/05, Stadeco”, *Revista de contabilidad y tributación* nº 32 /2009.

Estas consideraciones se aplican¹⁸, en particular, en el marco de juego del régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto [*reverse charge*]. Pues, en lo esencial, la inversión del sujeto pasivo no muta las reglas sobre deducción en el impuesto¹⁹.

Sin embargo, se llega a otra conclusión distinta en caso de que el incumplimiento de los requisitos formales de la deducción conduzca al resultado de impedir o excluir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 19 octubre 2017 caso Paper Consult, causa C-101/16, apartado 42).

Puede suceder así cuando la *identidad del verdadero proveedor* no se indique en la factura relativa a los bienes o servicios recibidos, si ello impide identificar a ese proveedor y, por tanto, acreditar que tenía la condición de sujeto pasivo, atendido que dicha *condición de sujeto pasivo del suministro es un requisito material de la deducción del impuesto para el empresario receptor*²⁰.

5. Acreditación de la condición

En este contexto, ha de señalarse, por una parte, que la Administración para constatar la deducción no debe limitarse al examen de la propia factura, sino que, obviamente, debe tener en cuenta además el material fáctico complementario aportado por el sujeto pasivo receptor²¹ (sentencia de 15 septiembre 2016, caso Barlis 06, causa C-516/14, apartado 44).

Por otra parte, *incumbe al sujeto pasivo receptor que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella* (en este sentido, la sentencia de 21 noviembre 2018, Vădan, causa C-664/16, apartado 43)²². Por lo que la Administración puede exigir al propio sujeto pasivo receptor que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si la deducción solicitada es procedente²³.

De ello resulta que corresponde, en principio, al sujeto pasivo receptor acreditar que el proveedor de los bienes o los servicios origen de la deducción tenía la condición de sujeto pasivo. El sujeto pasivo que deduce debe aportar pruebas objetivas de que, con anterioridad adquirió bienes y servicios de sujetos pasivos suministradores, para las necesidades de sus propias operaciones y con respecto a los cuales abonó el impuesto. Estas pruebas pueden comprender documentos que se encuentren en

18. En este sentido, las sentencias de 1 abril 2004, caso Bockemühl, causa C-90/02, apartados 50 y 51; de 8 mayo 2008, caso Ecotrade, causa C-95/07, apartados 62 a 64, y de 6 febrero 2014, caso Fatorie, causa C-424/12, apartados 34 y 35.

19. Puede verse CASAS AGUDO, D., "Inversión del sujeto pasivo o 'reverse charge', límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad", *Crónica tributaria*, 131 / 2.009 ; FALCON 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*, 14 / 2.007 ; VILLAR EZCURRA, M., "La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA", *Quincena fiscal* 7/2.014.

20. La condición del suministrador de persona no establecida en el territorio origina la inversión del sujeto pasivo. Aun cuando la arquitectura sea distinta para los bienes que para los servicios. Por otra parte, cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica "facilite" el suministro de bienes en el interior de la Unión por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Unión a una persona particular, se considerará que el propio sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido del proveedor original y ha suministrado él después los bienes. Es necesario pues conocer la identidad del proveedor para definir las reglas que son aplicables a la operación imponible, donde están comprendidas las condiciones para la deducción.

21. En la sentencia de 15 septiembre 2016, caso Barlis 06, causa C-516/14, el Tribunal señaló que el examen que debe efectuar la Administración no ha de circunscribirse a la factura emitida, sino que debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo receptor. Lo confirma el artículo 219 de la Directiva 2006/112, según el cual se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial. Por ello, para verificar si se cumplen las condiciones materiales exigidas para que la actora pueda deducir el IVA, el Tribunal remitente debe tener en cuenta toda la información que facilitan tanto las facturas como los documentos anexos que sean aportados por la empresa receptora (apartados 44 y 45).

22. Apartado nº 38 y ss de la sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso Ferimet SL, causa C- 281/20.

23. En este sentido sentencia de 15 septiembre 2016, caso Barlis 06, causa C-516/14, apartado 46; sentencia de 18 julio 2013, caso Evita-K, causa C-78/12, apartado 37; sentencia de 27 septiembre 2007, caso Twoh International, causa C-184/05, apartado 35.

posesión de los suministradores de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios y por los cuales haya abonado el IVA (en este sentido, la sentencia de 21 noviembre 2018, caso Vădan, causa C-664/16, apartados 44 y 45).

Pero, por otra parte, en el contexto de las actuaciones de lucha contra el fraude en el IVA, para ejercer el derecho a deducir el IVA, la Administración no puede exigir de manera general al sujeto pasivo, que verifique que el proveedor de los bienes o servicios recibidos tiene la condición de sujeto pasivo (en este sentido, la sentencia de 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 61, y el auto de 3 septiembre 2020, caso Vikingo Fővállalkozó, causa C-610/19, apartado 56).

En tal sentido, en cuanto a la carga de la prueba de que el proveedor tiene la condición de sujeto pasivo, en una panorámica de conjunto, es preciso distinguir entre, por una parte, la acreditación de un requisito material de la deducción en el IVA y, por otra parte, las actuaciones de determinación de la existencia de un fraude en el IVA.

Así, aunque, en el marco de las actuaciones de lucha contra el fraude del IVA, no puede exigirse con carácter general al sujeto pasivo que va a practicar deducción que compruebe que el proveedor de los bienes o servicios tiene la condición de sujeto pasivo, no ocurre lo mismo cuando la determinación de esa condición sea necesaria para comprobar que se cumple este requisito material de la deducción²⁴.

En este último supuesto, corresponde al sujeto pasivo acreditar, basándose en pruebas objetivas, que el proveedor tiene la condición de sujeto pasivo, salvo que la Administración disponga de los datos necesarios para verificar que se cumple este requisito material de la deducción. Cabe evocar que del tenor del artículo 9 de la Directiva 2006 resulta que el concepto de «sujeto pasivo» es objeto de una definición amplia, basada en las circunstancias de hecho (sentencias de 6 septiembre 2012, caso Tóth, causa C-324/11, apartado 30, y de 22 octubre 2015, caso PPUH Stehcomp, causa C-277/14, apartado 34), de modo que la concurrencia de la condición de sujeto pasivo del proveedor puede exigir el examen de las circunstancias del caso concreto.

En suma, por lo que respecta a la acreditación de los requisitos materiales de la deducción en el IVA, *cuando no se mencione la identidad del verdadero proveedor en la factura*, debe denegarse tal deducción al sujeto pasivo receptor si, ante las circunstancias de hecho y elementos facilitados por el sujeto pasivo, faltan a la Administración los datos necesarios para verificar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

6. Escenario de fraude

Por otra parte, *caso Ferimet*, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un *objetivo* reconocido y promovido por la Directiva de 2006. El Tribunal de la Unión ha señalado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva y que, por consiguiente, corresponde a las Administraciones y a los tribunales nacionales denegar la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva²⁵.

Supuestos: en cuanto al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse la deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo sea el autor que ha incurrido en el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA²⁶.

24. ¿Cuál es el supuesto en que siendo necesario comprobar el cumplimiento de que el proveedor es sujeto pasivo no puede exigírsele al empresario destinatario en el marco de la lucha contra el fraude?

25. Apartado 45 y ss de la sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso Ferimet SL, causa C- 281/20.

26. En este sentido, las sentencias de 6 julio 2006, caso Kittel y Recolta Recycling, causa C-439/04 apartado 59; de 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 45; de 16 octubre 2019, caso Glencore Agriculture Hungary,

Un sujeto pasivo receptor que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, *partícipe en el fraude*, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, porque, en tal situación, colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice (auto de 14 abril 2021, caso Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20, apartado 23).

Consecuencias: el Tribunal de la Unión, en situaciones en las que se cumplían los requisitos materiales de la deducción, ha precisado que solo se puede denegar al sujeto pasivo receptor la deducción cuando, mediante elementos objetivos, se acredite que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (auto de 14 abril 2021, caso Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20, apartado 24).

El Tribunal de la Unión ha entendido que no es compatible con la Directiva sancionar denegando la deducción a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude urdido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, incurría en fraude del IVA, ya que un sistema de responsabilidad objetiva, sin conocimiento por el sujeto de las “andanzas” de su proveedor, va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (auto de 14 abril 2021, caso Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20, apartado 25).

Pruebas: dado que denegar la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que se identifica con este derecho, corresponde a las *Administraciones* acreditar suficientemente los *elementos objetivos* que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo es autor de un fraude en el IVA o bien que sabía o debería haber sabido que la operación en que basa la deducción formaba parte de un fraude. Incumbe a los jueces nacionales comprobar a continuación si las Administraciones han demostrado la concurrencia de tales elementos objetivos (auto de 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C-610/19, apartado 57).

Comoquiera que el Derecho de la Unión no contiene normas relativas a la práctica de la prueba de los hechos en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos deben ser acreditados por la Administración según las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Si bien, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión.

Denegación: se desprende que solo puede denegarse al sujeto pasivo la deducción si, tras haber efectuado una apreciación global de los elementos y circunstancias de hecho del caso, según las normas del Derecho nacional en materia de prueba, se demuestra que ha cometido un fraude en sede de IVA o bien que sabía o debería haber sabido que la operación origen del derecho a deducción formaba parte de un fraude²⁷. Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados y no con base en meras suposiciones (en este sentido, el auto de 3 septiembre 2020, caso Crewprint, causa C-611/19, apartado 45).

En el caso de autos, caso *Ferimet*, en el marco de esta apreciación global, el sujeto pasivo que solicita acogerse a la deducción y que emitió la factura mencionó deliberadamente a un proveedor ficticio en dicha factura, lo que es un elemento relevante que puede ser indicio de que el sujeto pasivo era consciente de que participaba en una entrega de bienes que formaba parte de un fraude en sede de IVA. Corresponde al tribunal remitente apreciar si es así, teniendo en cuenta los elementos y circunstancias de hecho concurrentes en el caso.

Tratándose de un supuesto de inversión del sujeto pasivo, en el caso en análisis es la empresa destinataria de los bienes entregados la que ha emitido la factura, con vistas a practicar deducción

causa C-189/18, apartado 35, y el auto 14 abril 2021, caso Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20, apartado 22.

27. En este sentido, la sentencia de 13 febrero 2014, caso Maks Pen, causa C-18/13, apartado 30, y el auto de 10 noviembre 2016, caso Signum Alfa Sped, causa C-446/15, apartado 36.

en su autoliquidación periódica. No es una factura irregular recibida, sino una factura irregular emitida por el receptor de los bienes.

7. Prácticas abusivas

La argumentación del Tribunal remitente suscita la duda de si la ocultación en factura del verdadero proveedor de los bienes recibidos puede ser considerada por la Administración como una práctica abusiva por parte del emisor de la factura²⁸.

Por lo que respecta, *caso Ferimet*, a la eventual existencia de una práctica abusiva, ha de partirse de que la noción de abuso de Derecho exige que concurren dos *condiciones*²⁹, a saber, que las operaciones controvertidas, pese a reunir en apariencia los requisitos establecidos en las disposiciones aplicables de la Directiva del IVA y de la normativa de transposición, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales normas y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal³⁰.

Una práctica abusiva se exterioriza en un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, efectuado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal cuyo disfrute sea contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112 (en este sentido, la sentencia de 17 diciembre 2015, caso *WebMindLicenses*, causa C-419/14, apartados 35 y 36)³¹.

Entrando en el presente caso no se incurre en una práctica abusiva por mencionar un proveedor ficticio en la factura correspondiente, ya que, la indicación del proveedor en la factura relativa a los bienes o servicios recibidos debe ser considerada un requisito formal para deducir y, por tanto, la indicación en factura no prejuzga el cumplimiento del requisito material establecido por las disposiciones relativas a la deducción. Lo que ubica el presente supuesto al margen de la noción de práctica abusiva.

Distinción de afines: a extramuros del examen de una práctica abusiva, como ha dicho el Tribunal de la Unión, a los efectos del análisis de las condiciones materiales cuya concurrencia origina la deducción es indiferente que la operación haya reportado o no una ventaja fiscal al sujeto pasivo o a otros intervinientes en la cadena de entregas o de prestaciones. Pues la existencia de tal ventaja es ajena a la cuestión de si se cumplen los requisitos materiales a los que está supeditada la deducción, como lo es la condición de sujeto pasivo del proveedor de los bienes o servicios de que se trate³².

Por otra parte, a diferencia de las condiciones que deben concurrir en materia de prácticas abusivas, la constatación de la participación del sujeto pasivo en un escenario de fraude del impuesto tampoco se supedita al requisito de que esa operación le haya reportado al sujeto pasivo participante una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Directiva 2006/112 (auto de 14 abril 2021, Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20, apartado 35)³³.

Llegamos a que, desde el punto de vista del método de análisis, es necesario acotar *a priori* si estamos en un proceso sobre fraude o en un escenario de prácticas abusivas o si, al margen y fuera de ellos, se examina la concurrencia en el empresario receptor de las condiciones materiales de

28. Puede verse PALAO TABOADA, C., "El abuso del Derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo", *Revista española de Derecho europeo*, 61/2017.

29. Apartado nº 54 y ss de la sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso *Ferimet SL*, causa C- 281/20.

30. En este sentido las sentencias de 17 diciembre 2015, caso *WebMindLicenses*, causa C-419/14, apartado 36; de 10 julio 2019, caso *Kuršu zeme*, causa C-273/18, apartado 35, y de 18 junio 2020, caso *KrakVet Marek Batko*, causa C-276/18, apartado 85.

31. Puede verse DE MIGUEL CANUTO, E., "Cooperación transfronteriza contra prácticas abusivas en la prestación de servicios en el IVA", *Quincena fiscal* 19/2017.

32. Apartado nº 57 de la sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso *Ferimet SL*, causa C- 281/20.

33. Apartado nº 57 de la sentencia del TJUE de 11 noviembre 2021, caso *Ferimet SL*, causa C- 281/20.

deducción del impuesto en la autoliquidación periódica, porque las reglas aplicables y, por ello, el método de análisis que debe ser seguido en cada caso son distintos.

8. Caso Gabor Toth

Es clarificador el anterior caso *Gabor Toth*³⁴, resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 6 de septiembre de 2012, en cuestión prejudicial elevada por el *Legfelsőbb Bíróság* de Hungría, donde se estudian las consecuencias de que el proveedor haya dejado de tener la condición de sujeto pasivo y, de que, además, el proveedor no haya ejecutado por sí mismo la prestación objeto de gravamen.

En 2007, el actor, Sr. Tóth, realizó tareas de construcción para varios sujetos pasivos recurriendo en parte a los servicios de subcontratistas, entre ellos el empresario individual M. L. Los contratos entre ML y el Sr. Tóth estipulaban que el subcontratista estaba obligado a llevar un libro de obra y a expedir un certificado de finalización de las obras. Según los libros de obra, el empresario M. L. empleaba entre ocho y catorce trabajadores en las obras. La certificación de las obras tenía lugar en el momento de la entrega de éstas a los clientes. M. L. emitió 20 facturas por las obras, facturas que el Sr. Tóth aceptó y registró en su contabilidad y en sus declaraciones fiscales. El actor afirma que pagaba en metálico las facturas.

Sucedía que el empresario subcontratista M. L. había dejado de cumplir sus obligaciones fiscales a partir de 2003. Tampoco había declarado ante la Administración tributaria a sus empleados, ni como trabajadores de plantilla ni como trabajadores temporales. Mediante decisión definitiva de 2007, la Administración municipal competente revocó la licencia de empresario individual de M. L.

La Administración imputó entonces al actor una deuda complementaria en concepto de IVA, ejercicio 2007, por importe de 5.600.000 florines húngaros, considerando que no era deducible el IVA de las facturas emitidas por M. L., ya que a partir de 2007 el prestador *no podía seguir siendo considerado sujeto pasivo* y, por tanto, ya no podía emitir facturas válidas a partir de esa fecha. La Administración indicaba además la irregularidad de que una parte de las facturas emitidas llevaban una fecha anterior a la de adquisición del talonario del que procedían. Por último, ponía de relieve que el actor no se había preocupado de *saber en calidad de qué estaban presentes en las obras las personas que habían trabajado en ellas*.

Presentada reclamación contra esta liquidación, la Administración la confirma por resolución de 2010, en la que consideraba que, en el momento de la emisión de 16 de las 20 facturas controvertidas, el subcontratista M. L. no tenía ya la condición de sujeto pasivo y, por lo tanto, carecía del derecho-deber de repercutir el IVA. Incluso consideró irrelevante que, en el ejercicio en cuestión, la propia Administración no hubiera eliminado todavía de sus registros el número de identificación fiscal de M. L.

Presentado recurso ante el *Nógrád Megyei Bíróság*, Tribunal regional de Nógrád, fue desestimado por sentencia de 2010. M. L. había perdido la condición de sujeto pasivo en 2007 y, por tanto, también poder repercutir el IVA. En lo relativo a las facturas emitidas por M. L. antes de esa fecha, el Tribunal constató que M. L. no contaba con ningún trabajador declarado o temporal, de modo que no existían pruebas de que las obras hubieran sido realizadas por él. El actor no había verificado si el servicio mencionado en la factura había sido efectivamente prestado por el emisor de la factura, ni tampoco si las personas que trabajaban en las obras eran empleados de M. L. o eran trabajadores temporales contratados.

Contra la desestimación en la instancia el actor presentó recurso de casación ante el *Legfelsőbb Bíróság*, Tribunal supremo de Hungría. El Tribunal remitente duda de que pueda limitarse el derecho a la deducción por haberse cancelado la inscripción en el censo de empresarios del emisor de la factura. Por otra parte, se pregunta si cabe considerar que el actor sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude en el IVA, en el sentido de la sentencia de 6 de junio de 2006,

34. Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2012, caso *Gabor Toth*, causa C-324/11 (Hungría).

caso *Kittel y Recolta Recycling*, causa C-439/04, y por no haberse preocupado de saber si las personas que realizaban el trabajo mantenían una relación jurídica con el emisor de la factura.

9. Empresario sin licencia

El Tribunal remitente pregunta si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal se oponen a que la Administración deniegue a un sujeto pasivo poder deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que ha recibido, invocando como motivo que al prestador emisor de la factura, se le había retirado su licencia de empresario individual antes de que prestara los servicios y emitiera la factura correspondiente³⁵.

Partimos de que según reiterada jurisprudencia, poder los sujetos pasivos deducir el IVA devengado por los bienes y los servicios recibidos es un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión³⁶. La deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente teniendo por objeto la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores³⁷. Las deducciones tienen el propósito de liberar al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades. El sistema del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas³⁸, a condición de que dichas actividades estén a su vez, *ab initio*, sujetas al IVA³⁹.

Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para el nacimiento de la deducción, se desprende del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 que, por una parte, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y, por otra parte, deben haber sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

Entrando en los pormenores del litigio principal, no está en cuestión que los servicios fueron utilizados por el demandante para las necesidades de sus operaciones gravadas.

En cuanto a la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura relativa a los servicios, cabe recordar que según la definición de este concepto del artículo 9 de la Directiva 2006/112 serán considerados tales quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Serán consideradas «actividades económicas» todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. Se deduce que el concepto de «sujeto pasivo», realizador de una actividad económica, recibe una *definición amplia*, basada en las circunstancias de hecho. En cambio, no se desprende que la condición de sujeto pasivo dependa de la concesión por la Administración de una autorización o licencia para el ejercicio de actividades económicas.

Es cierto que el artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 dispone que los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. Sin embargo, pese a su importancia para el buen funcionamiento del sistema del

35. Apartado nº 22 y ss de la sentencia del TJUE de 6 septiembre 2012, caso Gabor Toth, causa C-324/11.

36. Sentencias de 25 octubre 2001, caso Comisión/Italia, causa C-78/00, apartado 28; de 10 julio 2008, caso Sosnowska, causa C-25/07, apartado 14, y de 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 37.

37. Sentencias de 21 marzo 2000, caso Gabalfrisa, causa C-110/98, apartado 43; caso Kittel y Recolta Recycling, apartado 47, y caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 38.

38. La doctrina jurisprudencial de la prohibición del abuso de Derecho conduce a interpretar este enunciado en el sentido de que los fines y resultados aparentemente obtenidos por el sujeto pasivo no permiten prejuzgar un abuso de Derecho, en ausencia de la prueba por la Administración, verificada por el juez, de la concurrencia de elementos objetivos, empíricos, que de suyo evidencien la finalidad de obtener una concreta ventaja fiscal contraria a la Directiva del IVA.

39. Sentencias caso Gabalfrisa, apartado 44; de 21 febrero 2006, caso Halifax, C-255/02, apartado 78, y caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 39.

IVA, tal declaración censal no puede ser considerada un requisito adicional para el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, dado que este artículo 213 forma parte del capítulo 2 del título XI de la misma, capítulo que lleva como epígrafe «Identificación».

Además, el Tribunal de la Unión ha afirmado que un eventual incumplimiento por parte del prestador de los servicios de su obligación censal de declarar el comienzo de su actividad no pone en tela de juicio poder el destinatario deducir el IVA abonado. Por lo tanto, el destinatario de los servicios goza de deducción aunque el prestatario sea un sujeto pasivo que no esté registrado o censado a efectos del IVA, siempre que las facturas incluyan todos los contenidos exigidos por el artículo 226 de la Directiva 2006/112, y en particular, los necesarios para la identificación de la persona que emitió las facturas y la naturaleza de dichos servicios (sentencia de 22 diciembre 2010, caso Dankowski, causa C-438/09, apartados 33, 36 y 38).

De ello se deduce que, cuando la factura contiene todos los datos mencionados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, nuclearmente, los necesarios para la identificación de la persona que emitió dicha factura y la naturaleza de los servicios prestados, la Administración no puede denegar la deducción por razón de que el emisor de la factura ya no disponga en ese momento de una licencia de empresario y, por tanto, carezca del derecho a utilizar su número de identificación fiscal. El Tribunal de la Unión corrobora la opinión del Tribunal remitente.

10. Irregularidades laborales

El Tribunal remitente pregunta, en su segunda cuestión, caso *Gabor Toth*, si la Directiva 2006/112 se opone a que la Administración fiscal deniegue a un sujeto pasivo poder deducir el impuesto devengado o pagado por los servicios recibidos, invocando como motivo que el prestador emisor de la factura relativa a esos servicios, no declaró ante la Administración a los trabajadores que empleaba en la realización de la actividad de construcción realizada⁴⁰. El Tribunal de la Unión declarará la oposición a la Directiva, de esta interpretación.

La cuestión planteada se refiere a un prestador de servicios que ha cometido la irregularidad de no declarar a los trabajadores que empleaba, de modo que, durante la prestación de servicios, éstos efectuaron un trabajo no declarado. Se trata de una situación análoga a la examinada en el asunto C-142/11, en el que se dictó la sentencia caso Mahagében y Dávid (TJCE 2012, 155). En dicha sentencia, el Tribunal de la Unión se basó en los principios que rigen el derecho a la deducción y, también en la jurisprudencia relativa a la denegación de los derechos invocados fraudulentamente o de modo abusivo.

El Tribunal de la Unión concluyó entonces que la Directiva 2006/112 se opone a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración deniega a un sujeto pasivo poder deducir el IVA porque el emisor de la factura ha cometido irregularidades, sin que la Administración acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo receptor sabía o hubiera debido saber que la operación invocada formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

Por lo tanto, la Directiva se opone a que la Administración deniegue a un sujeto pasivo receptor poder deducir el IVA devengado o pagado, porque el emisor de la factura no declaró a los trabajadores que empleaba, sin que dichas autoridades acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo receptor sabía o hubiera debido saber que la operación formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

En su *tercera* cuestión, conexas con la anterior, el Tribunal remitente pregunta, si que el sujeto pasivo no haya verificado si existía una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura o si este último había declarado o no a esos trabajadores es una circunstancia

40. Apartado nº 35 y ss de la sentencia del TJUE de 6 septiembre 2012, caso *Gabor Toth*, causa C-324/11.

objetiva que permite concluir que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

El Tribunal de la Unión apreció que la cuestión se refiere a una situación análoga a la del caso *Mahagében y Dávid*, donde evocó la jurisprudencia según la cual las empresas que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado. Además, el Tribunal tomó en consideración el artículo 273 de la Directiva 2006/112, sobre prevención del fraude, y que, en principio, corresponde a la Administración llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes.

Partiendo de esta base, el Tribunal de la Unión concluyó que la Directiva de 2006 se opone a una práctica nacional por la que la Administración deniega la deducción porque el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura tenía la condición de sujeto pasivo, de que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y de que había cumplido con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, siendo *que se cumplieran los requisitos materiales y formales para la práctica de deducción* y de que el sujeto pasivo no tuvo conocimiento de indicios que permitieran sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude en la esfera de actividad de dicho emisor (sentencia caso Mahagében y Dávid, apartado 66).

Esta conclusión, referente a una entrega de bienes, según el Tribunal de Luxemburgo se aplica igualmente en el caso de una prestación de servicios, como lo es el presente, en lo que respecta a si cabe considerar que, por no haber verificado el sujeto pasivo si el emisor de la factura disponía del personal necesario para prestar los servicios, si este emisor había cumplido con sus obligaciones de declaración de dicho personal y si el personal del emisor es el que había efectuado las tareas, dicho sujeto pasivo sabía o hubiera debido saber que la prestación invocada formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura.

Por consiguiente, que el sujeto pasivo no haya verificado si existía una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura o si éste había declarado o no ante la Administración a esos trabajadores no es una circunstancia objetiva que permita concluir linealmente que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude en el IVA, en el caso de que este destinatario careciera de indicios que permitieran sospechar la confluencia de irregularidades o la orquestación de un fraude en la esfera de actividad del emisor.

No es posible denegar la deducción en atención al mencionado desconocimiento del empresario receptor cuando concurren en la adquisición los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva para la práctica de deducción.

11. Suministrador subcontratante

El Tribunal remitente pregunta, caso *Gabor Toth*, por último, si la Directiva 2006/112 se opone a que se tome en consideración las circunstancias mencionadas en las tres primeras cuestiones, para, en un examen de conjunto de las circunstancias del caso, sobre una cadena de subcontratantes, llegar a la conclusión de que, en realidad, las operaciones en cuestión *no fueron realizadas entre las partes mencionadas en la factura*⁴¹.

Según el Tribunal remitente, es indiscutido que el actor que practica la deducción tiene la condición de sujeto pasivo y que realizó tareas de construcción para otros sujetos pasivos destinatarios, llevando a cabo, pues, por su parte, prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Dado que no utilizó su propio personal para la ejecución de estas tareas, sino que recurrió a *subcontratistas*, los servi-

41. Apartado nº 46 y ss de la sentencia del TJUE de 6 septiembre 2012, caso Gabor Toth, causa C-324/11.

cios de construcción le fueron suministrados por otra empresa y él los utilizó para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

Se desprende además de la resolución de remisión que el actor celebró un contrato con la subcontratista M. L. para la realización de las tareas y presentó las facturas emitidas por ella, que se referían a dichas tareas y que contenían todos los datos exigidos por la Directiva. La resolución de remisión no contiene ningún detalle que lleve a sospechar que el actor efectuase manipulaciones que condujeran a presentar declaraciones falsas o expedir facturas irregulares.

A la luz de estas premisas fácticas es evidente que la cuestión se refiere a una situación en la que los servicios no fueron ejecutados por el personal del emisor de la factura, sino por el personal de otra empresa, situación *que podría deberse a una simulación fraudulenta del prestador de los servicios, pero que también puede deberse al hecho elemental de haber recurrido a otro subcontratista.*

Ahora bien, de la resolución de remisión no se desprenden circunstancias que pongan en entredicho la premisa⁴² en la que se basan las cuestiones abordadas, a saber, la de que en el presente caso concurrían los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva 2006/112 para el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción.

Cuando la Administración aporta indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112 ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, en un litigio entre el sujeto pasivo y la Administración sobre la deducción, si el emisor de la factura realizó por sí mismo la operación, ni, obviamente, a que tomen en consideración todas las circunstancias del caso.

No obstante, tal verificación no puede poner en cuestión las consideraciones en que se fundan las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones, en sentido favorable a la deducción, salvo que, mediante datos objetivos, la Administración acredite que el sujeto pasivo sabía o hubiera debido saber que la operación invocada se integraba en un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones subcontratadas.

Corroborar esta conclusión -según el Tribunal- la doctrina de la sentencia de 21 febrero 2008, caso *Netto Supermarkt*, causa C-271/06, relativa a la exención del IVA aplicable a una entrega de bienes para su exportación fuera de la Unión europea, en la que el Tribunal de la Unión consideró que un proveedor debe poder confiar en la legalidad de la operación que realiza sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a la exención del IVA, cuando, incluso actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, le resulte imposible darse cuenta de que en realidad no se cumplían los requisitos para la exención, habida cuenta de la falsificación de la prueba de la exportación presentada por el comprador⁴³.

En conclusión, cuando la Administración aporta indicios de fraude, la Directiva 2006/112 no se opone a que, a través de un examen de conjunto de todas las circunstancias del caso, los tribunales nacionales verifiquen si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación. No obstante, en una situación como la que se examina, sólo cabe denegar la deducción cuando, mediante datos objetivos, la Administración acredite que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que la operación formaba parte de un fraude perpetrado por la empresa emisora de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena o ciclo de prestaciones.

Esta doctrina tiene como precedente la sentada en el anterior caso *Peter Dávid*⁴⁴, sobre una cadena

42. La concurrencia de las condiciones materiales y formales del derecho a deducir en el presente caso no es la premisa sino la conclusión de las argumentaciones anteriores del Tribunal de la Unión.

43. Ahora bien, en el caso *Netto Supermarkt* el escenario es el inverso: el proveedor se pregunta acerca de si la conducta irregular del destinatario comprador puede surtir efectos en la concurrencia de condiciones de exención de su entrega-salida. En el caso *Netto Supermarkt* no está en juego una cuota soportada del impuesto, que es el objeto de nuestro estudio.

44. Sentencia del TJUE de 21 junio 2012, caso *Péter Dávid*, causa C- 142/11, ponente von Danwitz, resuelto junto al caso Mahagében.

de subcontratantes, según la cual la Directiva 2006/112 se opone a la actuación nacional en que la Administración deniega la deducción porque el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes y que cumplió con sus obligaciones de declaración e ingreso del IVA, a pesar de reconocerse que se cumplían los requisitos materiales y formales previstos para el ejercicio de la deducción en la Directiva IVA y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que le pudieran llevar a sospechar la concurrencia de irregularidades o de un fraude por parte del emisor.

Por otra parte, en el posterior caso *Vikingo*, el Tribunal de instancia señalará que la práctica de la Administración, basada en la jurisprudencia del Tribunal supremo de Hungría, lleva a forzar una distinción en la calificación de las operaciones, según se entiendan o no realizadas entre las partes que figuran en la factura, de manera que, según esa jurisprudencia, la operación deberá considerarse que no ha sido realizada entre esas partes, incluso en el caso de que la operación adolezca de cualquier vicio o defecto y también en el caso de que el sujeto pasivo no tenga conocimiento o no disponga de pruebas de la actividad económica de los eslabones anteriores de la cadena. En estos supuestos, según la jurisprudencia, no es obligatorio sino facultativo el examen de si el destinatario de la factura tenía conocimiento del fraude o debía tenerlo⁴⁵.

Pues bien, ciertamente, un vicio o defecto de la operación realizada que no afecte a los elementos subjetivos puede tener efectos mercantiles, pero, por sí mismo, no prejuzga la veracidad de la identidad de las partes negociales que figuran en la factura recibida. Por otra parte, claro está que el receptor de la factura, en principio, es ajeno a las vicisitudes relativas a los eslabones anteriores – o posteriores- de la cadena de operaciones, en que él no haya intervenido. La jurisprudencia mencionada se aleja así de la realidad de los hechos.

12. Realidad de las operaciones

Por último, abordando los fundamentos de la doctrina en análisis, y frente a las concepciones de corte nominalista, el Tribunal de la Unión, en el caso *Vikingo*⁴⁶, resuelto por sentencia de 3 de septiembre de 2020, acogiendo la solución del Derecho doméstico, explícita y sienta la *exigencia lógica de que la factura*⁴⁷ *emitida por el proveedor debe expresar una operación económica real efectuada con el receptor*⁴⁸.

El Tribunal remitente indica que, en el caso, a pesar de que los requisitos materiales y formales de la deducción se cumplen en el litigio principal, la Administración denegó a la actora la deducción al amparo de disposiciones de la Ley de contabilidad de Hungría, de las que se desprende que la factura debe consignar la realización de la operación y, en consecuencia, guardar relación con una operación económica real.

Ocurrió que la Administración consideró que los bienes entregados no habían sido ni fabricados ni entregados por la proveedora Freest, la emisora de las facturas, ni por el subcontratista de esta, ya que estas empresas carecían de los recursos humanos y de los medios materiales necesarios y que, en consecuencia, esos bienes se habían adquirido a una persona no identificada. El Tribunal remitente pregunta si la deducción puede supeditarse a exigencias de prueba que van más allá de las formalidades impuestas por la Directiva 2006/112.

Para el Tribunal de la Unión debe partirse de que los requisitos materiales a los que está supeditada la deducción solo pueden entenderse cumplidos cuando se ha realizado efectivamente la entrega de

45. Auto del TJUE de 3 septiembre 2020, caso *Vikingo*, causa C- 610/19.

46. Auto del TJUE de 3 septiembre 2020, caso *Vikingo*, causa C- 610/19.

47. La palabra factura, de la misma etimología que hechura y hecho, refiere al resultado de un trabajo o actividad y es un significante que está presente en numerosas lenguas.

48. Puede verse COLAO MARIN, P.A., *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*, Madrid, 2018.

bienes o la prestación de servicios a la que se refiere la factura. La comprobación de la existencia de la operación gravada debe llevarse a cabo según las normas del Derecho nacional en materia de prueba, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso. El Tribunal de la Unión concluye que es conforme con la Directiva de 2006 la aplicación de normas como la establecida por el artículo 15, apartado 3, de la Ley de Contabilidad de Hungría⁴⁹ con vistas a exigir que las facturas se refieran a operaciones económicas reales.

Que el sustrato de los montajes artificiales dirigidos a una ventaja contraria a los objetivos de la Directiva sea la ausencia de realidad económica, como elemento integrante de la noción jurisprudencial de prácticas abusivas, confirma la relevancia de la realidad económica como presupuesto positivo del derecho a deducir. En este contexto, a los efectos de la calificación del hecho imponible, acerca del papel de las estipulaciones contractuales, en un caso en que el juez de remisión se pregunta acerca de quién ha realizado el hecho imponible, el Tribunal de la Unión, en su análisis partió de que “la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA” (sentencia de 20 junio 2013, caso *P. Newey*, causa C-653/11, apartados 43-46)⁵⁰.

No obstante, volviendo al caso *Vikingo*, que los bienes no hayan sido ni fabricados ni entregados por el emisor de las facturas ni por el subcontratista de este, porque estos no dispondrían de los recursos humanos y de los medios materiales necesarios, no es premisa suficiente para llegar a la conclusión de que no existen las entregas de bienes en cuestión y para negar el derecho a deducir por la actora, ya que si bien puede obedecer a una *ocultación fraudulenta* de los proveedores también puede deberse al simple recurso del empresario a *subcontratistas* (en este sentido, las sentencias de 6 septiembre 2012, caso *Gabor Tóth*, causa C-324/11, apartado 49, y de 13 febrero 2014, caso *Maks Pen*, causa C-18/13, apartado 31).

Además, como es sabido, el concepto de «entrega de bienes» recogido en el artículo 14 de la Directiva 2006/112 no se agota con la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte contractual para disponer de dicho bien como si fuera su propietario. Concepto que tiene carácter objetivo o material y que se aplica con independencia de los fines y los resultados de las correspondientes operaciones.

De ello resulta que las operaciones pueden calificarse como entregas de bienes, incluso en el caso de que los bienes no hayan sido ni fabricados ni entregados por el emisor de las facturas y el proveedor no haya sido identificado, si esas operaciones se ajustan a los criterios objetivos en los que se basa tal concepto y no incurrir en fraude al IVA (en este sentido, sentencia de 21 noviembre 2013, caso *Dixons Retail*, causa C-494/12, apartados 20 a 22, y, sentencia de 17 octubre 2019, caso *Unitel*, causa C-653/18, apartados 22 y 23).

Si las entregas de bienes se realizaron efectivamente y dichos bienes fueron utilizados después por la actora para las necesidades de sus operaciones gravadas, como indica el Tribunal remitente, en principio no se le podrá denegar el beneficio⁵¹ del derecho a la deducción (en este sentido, la sentencia de 6 diciembre 2012, caso *Bonik*, causa C-285/11, apartado 33, y el auto de 16 mayo 2013, caso *Hardimpex*, causa C-444/12, apartado 22).

49. El artículo 15, apartado 3 de la Ley de Contabilidad de Hungría, enuncia el principio de realidad de las operaciones, diciendo que “las operaciones reflejadas en la contabilidad y en las cuentas anuales *deben existir en la realidad*, deben poder probarse y deben poder ser comprobadas por terceros. Su valoración debe poder ajustarse a los principios de valoración establecidos en la presente Ley y los procedimientos de valoración a los que esta refiere”.

50. Con ocasión del análisis de una venta a distancia intracomunitaria, el Tribunal de la Unión ha argumentado asimismo, en la sentencia de 18 junio de 2020, causa C-276/18, caso *Krak Vet*, que la consideración de la realidad económica y mercantil relativa a las operaciones es criterio central para la aplicación del sistema del IVA (apartado 61), en sede de criterios de localización o ámbito espacial del hecho imponible.

51. La deducción, por el receptor, de las cuotas soportadas, no es ningún beneficio fiscal, sino un elemento configurador de la capacidad económica puesta en juego, de manera anticipada, que se corresponde con la suma de los valores añadidos por las empresas de la cadena, capacidad económica que es gravada en sede del consumidor final.

Cabe criticar que si “factura ficticia” o falsa es el documento que no refleja una operación económica real, entonces la aceptación de la entrega de un bien sin identificación del proveedor, de la persona de la que se adquirió el bien, deja *ad experimentum* el conocimiento de la realidad de la entrega en la oscuridad.

Por último, anotamos que, en el caso Ferimet , centro de este trabajo, el Tribunal de la Unión alcanzará una conclusión distinta -a la del caso Vikingo- , entendiendo, como hemos visto, que debe denegarse la deducción al receptor cuando la identidad del verdadero proveedor no se indique en la factura relativa a los bienes o servicios recibidos, si ello impide identificar a ese proveedor y, por tanto, acreditar que tenía la condición de sujeto pasivo, atendido que la condición de sujeto pasivo del suministro es un requisito material del derecho a la deducción del impuesto para el empresario receptor.

13. Conclusiones

Del estudio sobre la reflexión jurisprudencial en torno a la identificación del proveedor o suministrador, a los efectos de poder deducir el empresario receptor la cuota soportada en el impuesto sobre el valor añadido, cabe desprender lo que sigue.

Que debe partirse de que los requisitos materiales a los que está supeditada la práctica de deducción en el impuesto sobre el valor añadido solo pueden entenderse cumplidos cuando se ha realizado efectivamente la entrega de bienes o la prestación de servicios, por lo que es conforme con la Directiva 2006/112 la exigencia del principio de realidad o certidumbre de las operaciones y del operador, con vistas a constatar si las facturas se refieren efectivamente a operaciones económicas reales.

Que si bien la indicación del proveedor en la factura relativa a los bienes o servicios por los que el sujeto pasivo receptor realiza la deducción en el IVA, es un requisito formal para el ejercicio de la deducción, en cambio, la condición de sujeto pasivo del proveedor de los bienes o servicios exige conocer la *identidad* del mismo y forma parte de los requisitos materiales de la deducción.

Que cuando no se mencione la identidad del verdadero proveedor en la factura emitida que corresponde a los bienes o servicios adquiridos, debe denegarse la deducción al sujeto pasivo receptor, si faltan a la Administración las pruebas necesarias para verificar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

Que a los efectos del análisis de las condiciones materiales cuya concurrencia origina la deducción, y a extramuros del examen de una práctica abusiva, es indiferente que la operación realizada haya reportado o no una ventaja fiscal al sujeto pasivo o a otros intervinientes en la cadena de entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

Que a diferencia de las condiciones que deben concurrir en materia de prácticas abusivas, la constatación de la participación del sujeto pasivo en un fraude del impuesto tampoco se supedita al requisito de que esa operación le haya reportado al sujeto pasivo participante una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Directiva del IVA.

Que la retirada de la licencia al empresario emisor de la factura antes de que preste los servicios o emita la factura, si la factura emitida contiene todos los datos exigidos por la Directiva del IVA, y en particular, los necesarios para la identificación de la persona emisora y la naturaleza de los servicios prestados, no es razón de denegación de la deducción.

Que el sujeto pasivo receptor no haya verificado si el emisor de la factura había declarado o no ante la Administración a sus trabajadores se considera que no es una circunstancia objetiva que permita concluir linealmente que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que estaba participando en un fraude en el IVA.

Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S.XXI”, Prometeo/2021/041.

Bibliografía

- CALVO VERGEZ, J., *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid, 2015.
- CASAS AGUDO, D., “Inversión del sujeto pasivo o *reverse charge*, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad”, *Crónica tributaria*, 131/ 2.009.
- CAYON GALIARDO; A., “La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción”, *Revista técnica tributaria*, 83/2008.
- CHECA GONZALEZ, Cl., *La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas*, Madrid, 2001.
- CHECA GONZALEZ, Cl., “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Impuestos*, 2/ 2006.
- COLAO MARIN, PA, *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*, Madrid, 2018.
- DE MIGUEL CANUTO, E., “Cooperación transfronteriza contra prácticas abusivas en la prestación de servicios en el IVA”, *Quincena fiscal* 19/2017.
- DEL MORAL GONZALEZ, A., “Requisitos formales y ejercicio del derecho a la deducción en el IVA”, *Quincena fiscal*, 17/ 2004.
- DE LA FERIA, R., *The EU VAT Sistem and the Internal Market*, Amsterdam, 2009.
- FALCON y TELLA, R., «La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y micro-procesadores realizadas en el Reino unido: un posible ejemplo a seguir», *Quincena fiscal* 14 /2.007.
- GARCIA NOVOA, C., “La deducción en el IVA”, *Noticias de la Unión europea*, 331/ 2012, págs. 33-52.
- PALAO TABOADA, C., “El abuso del Derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo”, *Revista española de Derecho europeo*, 61/2017.
- RAMOS HERRERA, A.J., *Los requisitos formales en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA*, Valencia 2021.
- RAMIREZ, S., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, 1994.
- SANZ CLAVIJO, A., “La exigibilidad del IVA por su mención en factura y la problemática en cuanto a su deducción, regularización y devolución: a propósito de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-556/05, Stadeco”, *Revista de contabilidad y tributación* nº 32 /2009.
- VILLAR EZCURRA, M., “La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA”, *Quincena fiscal* 7/ 2014.