

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Resolución:

Fecha de Resolución: 11/02/2020

Nº de Recurso: 1820/2018

Jurisdicción: Contencioso

Ponente: JESUS CUDERO BLAS

Procedimiento: Recurso de casación

Tipo de Resolución: Auto

Resumen:

Recurso de casación contra sentencia que consideró ajustada a Derecho la denegación del derecho a la deducción de cuotas soportadas de IVA en un supuesto de inversión del sujeto pasivo (venta de chatarra) por la sola razón de que el contribuyente incurrió en simulación relativa, al consignar como proveedor de los bienes a una persona ficticia. Análisis de la legislación española, de la normativa europea y de la jurisprudencia del TJUE sobre los supuestos en los que cabe excluir el derecho a la deducción cuando, como es el caso, la operación (la adquisición de la chatarra) se ha producido realmente. Planteamiento de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea al objeto de que determina si, ante la consignación deliberada en la auto-factura de un proveedor ficticio, cabe negar el derecho a la deducción cuando (i) la operación se ha realizado efectivamente y (ii) no consta que el adquirente haya obtenido una ventaja fiscal.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: Segunda

Auto núm. /

Fecha del auto: 11/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1820/2018

Fallo/Acuerdo:

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 1820/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: Segunda

Auto núm. /

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 11 de febrero de 2020.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación procesal de la entidad mercantil FERIMET, SL ha interpuesto recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña con fecha 23 de noviembre de 2017 en el procedimiento ordinario núm. 510/2014.

SEGUNDO. Dicha sentencia desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por aquella sociedad frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de junio de 2014, que había rechazado una reclamación interpuesta frente a una liquidación tributaria en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de inversión del sujeto pasivo en relación con el ejercicio de 2008 y frente a una sanción asociada a la misma, por importes -respectivamente- de 140.441,71 euros y de 140.737,68 euros.

TERCERO. Tramitado el recurso de casación, por providencia de 4 de noviembre de 2019 se suspendió el plazo para dictar sentencia en el mismo y se concedió a las partes el término común de diez días para que presentasen alegaciones en relación con el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de los siguientes extremos:

1. Si el artículo 168 y concordantes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo , de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del TJUE que la interpreta, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, expiden el título justificativo (factura)

de la operación intracomunitaria de adquisición que realiza incorporando a dicho título un proveedor ficticio, siendo así que resulta incontrovertido que la adquisición fue efectivamente realizada por aquel empresario, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

2. Y, en el supuesto de que una práctica como la descrita -que ha de reputarse conocida por el interesado-, pudiera calificarse como abusiva o fraudulenta a efectos de no permitir la deducción del IVA soportado, si resulta necesario para negar dicha deducción que se pruebe cumplidamente la existencia de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA.

3. Por último, de ser necesario dicha prueba, si la ventaja fiscal que permitiría negar la deducción y que, en su caso, ha de identificarse en el caso concreto, debe ir referida exclusivamente al propio contribuyente (adquirente de los bienes), o cabe, eventualmente, que concurra en otros intervinientes en la actuación señalada.

CUARTO. En su escrito de alegaciones, el representante procesal de FERIMET, SL sostiene, en primer lugar, que resulta innecesario el planteamiento de la cuestión prejudicial pues, en relación con la primera cuestión, la recaudación del IVA y su control ya se encuentran garantizados por la sola aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo al que hace referencia el artículo 84.uno.2.c) de la Ley del IVA, de manera que no resulta procedente, como se sigue de la jurisprudencia del TJUE, elevar a la categoría de exigencia esencial para ejercitar el derecho a deducir un mero requisito formal, como lo sería la constancia correcta en la factura del proveedor del producto, pues el propio sistema de inversión del sujeto pasivo garantiza la imposibilidad de obtener ventaja fiscal alguna.

Respecto de la segunda cuestión, manifiesta asimismo su rechazo al planteamiento de la misma en la medida en que -como ya apuntó en relación con la primera cuestión- el propio régimen de inversión del sujeto pasivo (o de "autoliquidación" en terminología de la Directiva) constara la inexistencia de deuda alguna del contribuyente con el Tesoro Público, toda vez que, a tenor con aquel régimen, el interesado (FERIMET) no está obligado a realizar ingreso en la Hacienda estatal como consecuencia de la adquisición de los bienes.

Y en relación con la tercera de las cuestiones señaladas en la providencia, no habiendo ventaja fiscal indebida del contribuyente el asunto puede resolverse sin necesidad de acudir al TJUE, para lo cual no resulta relevante, en aplicación del principio de neutralidad, la eventual intención fraudulenta de un operador diferente del sujeto pasivo del IVA que ha intervenido en la misma cadena de entregas, pues "cada transacción debe en sí misma" según el Tribunal de Luxemburgo.

QUINTO. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, se mostró de acuerdo con el planteamiento de la cuestión al considerar que la misma "puede contribuir a esclarecer el alcance o los efectos que ha de producir la consignación de un proveedor ficticio cuando, por tratarse de un supuesto de inversión del sujeto pasivo, no se obtiene aparentemente una ventaja fiscal y, además, no se duda de la realidad de la operación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Los hechos del litigio seguido ante el Tribunal Supremo.

1. La sociedad aquí recurrente (FERIMET, SL) adquirió de la sociedad RECICLATGES DE TERRA ALTA en el año 2008 determinados materiales de recuperación (chatarra), declarando por el sistema de inversión del sujeto pasivo del IVA extendiendo, al

respecto, las correspondientes autofacturas.

2. La Inspección de los Tributos, en un procedimiento de comprobación e inspección, consideró que el proveedor de aquel material (RECICLATGES DE TERRA ALTA) carece de los medios materiales y personales necesarios para su entrega, debiendo reputarse falsas las facturas que emite al comprador hoy recurrente y, por tanto, incurso la operación en simulación relativa pues, aunque no puede negarse la entrega de los materiales, se ha ocultado deliberadamente a su verdadero proveedor. Y por esa misma razón, siempre según la Inspección, no procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas que pretende el contribuyente (FERIMET, SL), criterio que fue confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

3. La mencionada sociedad impugnó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña aquellas resoluciones administrativas, invocando al respecto la normativa española y europea y la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia y argumentando, en síntesis, lo siguiente:

3.1. Que resulta un hecho no controvertido (aceptado por la Inspección) la realidad de la compra del material de recuperación efectuada por FERIMET.

3.2. Que la consignación de un proveedor ficticio es un mero requisito formal habida cuenta que, materialmente, la adquisición tuvo lugar.

3.3. Que no puede negarse la deducción, según la normativa y la jurisprudencia europeas, cuando consta la realidad de la operación y cuando el régimen de inversión del sujeto pasivo que aquí se aplica garantiza, no solo la recaudación del IVA y su control, sino -sobre todo- la inexistencia de ventaja fiscal alguna que pueda obtener el contribuyente.

4. El citado órgano judicial dictó sentencia desestimatoria el 23 de noviembre de 2017 amparándose en los siguientes fundamentos, resumidos en lo esencial:

4.1. "En lo que respecta a las facturas emitidas (...) en relación a las que la Inspección apreció una simulación relativa, es decir, ocultación del verdadero proveedor (...) la Inspección acreditó sobradamente la simulación del autor de las entregas (...) sin que la recurrente haya alcanzado en modo alguno a desvirtuar la conclusión".

4.2. La consignación del proveedor como extremo que ha de constar en la autofactura "no puede considerarse como una mención puramente formal al ser un elemento que permite el control de la regularidad de la cadena del IVA, se articule o no como auto-factura, y por tanto incide en el principio de neutralidad del impuesto".

4.3. "Si bien es cierto que en el régimen de inversión del sujeto pasivo no existe, en principio, una pérdida de ingresos fiscales al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, ello no supone que aún cuando se consigue una operación no real -en este caso respecto al proveedor - se tenga el derecho a deducir, pues este derecho a deducir está sujeto al cumplimiento de los presupuestos materiales, entre los que se encuentra la realidad del consignado como proveedor".

5. En el recurso de casación interpuesto por FERIMET, SL contra la indicada sentencia se afirma que la normativa reguladora del impuesto (nacional y europea) y la abundante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que cita conducen, necesariamente, a considerar que tenía derecho a deducirse las cuotas de IVA soportadas en la operación que analizamos.

Partiendo, en efecto de que la propia empresa era la verdadera destinataria de la

operación y que compró y recibió efectivamente la chatarra, afirma que no hubo, ni podía haber, pérdida de ingresos fiscales porque (i) no debía IVA al estar en régimen de "autoliquidación" o inversión del sujeto pasivo y (ii) tampoco lo debían sus proveedores, pues no podían repercutir el IVA al hallarse en dicho régimen de inversión del sujeto pasivo.

6. El abogado del Estado, al oponerse al recurso, ha reiterado los razonamientos expuestos en la sentencia recurrida, haciendo hincapié en tres argumentos: el primero, que es un hecho incuestionable la existencia de la simulación relativa al consignarse un proveedor ficticio de los materiales; el segundo, que esa ocultación a la Hacienda Pública de la identidad del verdadero proveedor debe reputarse como vinculada al fraude, tanto del IVA como de los impuestos directos; la tercera, que el recurrente no ha acreditado la inexistencia de la ventaja fiscal que aduce.

SEGUNDO . Sobre el régimen de inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la controversia suscitada en autos.

1. Es sabido que, con carácter general, el sujeto pasivo de este impuesto indirecto es la persona física o jurídica que, en su condición de profesional o empresario, emite una factura y repercute el IVA a su cliente, para después entregar a Hacienda cada tres meses el importe de todo este IVA que ha recaudado. Por eso -como regla- el sujeto pasivo es quien emite la factura, quien repercute el IVA y quien después presenta la declaración del impuesto e ingresa el IVA en el Tesoro Público.

2. Existen, sin embargo, determinados supuestos, previstos en el artículo 84.uno.2º, 3º y 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en los que quien debe declarar e ingresar el IVA es el destinatario de la factura, no el emisor de la misma.

3. Uno de esos supuestos de "inversión del sujeto pasivo" (siempre con la condición de que el destinatario de la operación sea otro profesional o empresario, no un particular) es el contemplado en el artículo 84.Uno.2.c), esto es, el caso de los empresarios cuya actividad económica consiste en la compra y venta de materiales de recuperación (chatarra).

4. El régimen se desenvuelve, en el momento en que se producen los hechos enjuiciados, en los siguientes términos: el vendedor del bien emite una factura en la que no repercute IVA y el comprador del bien, sujeto pasivo que actúa en régimen de inversión, debe emitir una factura ("autofactura") incluyendo en ella el IVA correspondiente.

Y como en la autofactura coinciden emisor y receptor, el comprador del bien debe consignar a la vez un IVA repercutido y un IVA soportado, ambos por el mismo importe, que incluirá en su declaración trimestral de IVA.

5. El debate suscitado en el litigio versa, en esencia, sobre la posibilidad de deducir cuotas de IVA auto-repercutidas y, al mismo tiempo, auto-soportadas por el recurrente en auto-factura en régimen de inversión de sujeto pasivo, cuando (i) la operación se ha realizado efectivamente (extremo no discutido) y (ii) se ha ocultado el verdadero proveedor de los bienes adquiridos, pues resulta también un hecho incontrovertido (afirmado por la Inspección, confirmado por la Sala de Cataluña y no discutido en casación) que el comprador de la chatarra hizo constar en su autofactura un proveedor (RECICLATGES DE TERRA ALTA) ficticio e inexistente.

TERCERO . La normativa aplicable al caso .

1. Del Derecho de la Unión Europea:

1.1. El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo , de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: "a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo".

1.2. El artículo 193 de la Directiva IVA señala que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.

1.3. El artículo 199 de la Directiva IVA indica en la letra d) de su apartado 1 que "[l]os Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones: (...) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI".

1.4. El artículo 200 de la Directiva IVA , según el cual "[l]os sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura (...)".

1.5 El artículo 226.11 de la Directiva IVA que establece: "[s]in perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221: (...) cuando el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación".

2. De nuestro Derecho interno:

2.1. El artículo 84.Uno.2º.c) de la LIVA , que preceptúa: "[s]erán sujetos pasivos del Impuesto (...) [l]os empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto (...) [c]uando se trate de (...) entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones".

2.2. El artículo 92.Uno.3º de la LIVA , según el cual: "[l]os sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por (...) [l]as entregas de bienes (...) comprendidas en los artículos (...) 84.uno.2.º (...) de la presente Ley ".

2.3. El artículo 97 de la LIVA , que dispone:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción: (...) 4º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.

(...) Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción (...).

2.4. El artículo 165.Uno de la LIVA , conforme al cual: "[e]n los supuestos a que se refieren los artículos 84, apartado uno, números 2.º (...) de esta ley , a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente".

CUARTO. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en interpretación de esa normativa.

1. La sentencia de 1 de abril de 2004 , *Bockemühl* , relativa al régimen de inversión de sujeto pasivo en el IVA ("autoliquidación" en términos del Derecho de la Unión) en supuestos de prestaciones de servicios, pero aplicable *mutatis mutandis* a supuestos de entrega de bienes, como el aquí debatido, señala:

"Un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate" (apartado 47).

Aunque los Estados miembros pueden establecer formalidades para el ejercicio del derecho a deducción en caso de autoliquidación (inversión del sujeto pasivo), "esta facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de éstas, prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción" (apartado 49).

El alcance de las formalidades que deben cumplirse para poder ejercer el derecho a deducción no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente" (apartado 50).

En fin, cuando la administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho".

2. La sentencia de 8 de mayo de 2008 , *Ecotrade* , referida, como la anterior, al régimen de "autoliquidación" (inversión del sujeto pasivo), en la que se afirma, en lo esencial y respecto de las formalidades para el ejercicio del derecho a deducirse, lo siguiente:

"Si bien es cierto que esta disposición [artículo 18.1.d de la Sexta Directiva IVA] permite que los Estados miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir" (apartado 62), y "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" (apartado 63), pues "aun cuando esas disposiciones permiten que los Estados miembros adopten determinadas medidas, éstas no deben sin embargo ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados en el anterior apartado.

Por tanto, tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia" (apartado 66).

En definitiva, "no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida" (apartado 71).

3. La sentencia de 19 de julio de 2019, asunto C-237/2018 , también en relación con un supuesto similar -aunque no idéntico- al que aquí nos ocupa y en la que el Tribunal Supremo de Letonia planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Debe interpretarse el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA en el sentido de que se opone a la prohibición de la deducción del IVA soportado cuando dicha prohibición se base únicamente en la implicación consciente del sujeto pasivo en la concepción de operaciones simuladas pero no se señale de qué manera el resultado de las operaciones concretas es un perjuicio para el Tesoro, por falta de pago del IVA o en forma de solicitud indebida de devolución de dicho impuesto, en comparación con una situación en la que esas operaciones se hubieran concebido con arreglo a sus circunstancias reales?"

Y la respuesta del Tribunal de Justicia, reformulando la cuestión planteada, es la siguiente, resumida aquí en lo esencial:

"En el ámbito del IVA, la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones 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 fiscal.

Del hecho de que un bien no haya sido recibido directamente del emisor de la factura no se deriva necesariamente una ocultación fraudulenta del verdadero proveedor y no constituye necesariamente una práctica abusiva, sino que puede tener otros motivos, como, en particular, la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, son transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existen dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA , pero un único transporte efectivo".

No es necesario que el primer adquirente se haya convertido en propietario de los

bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien.

Y dada la falta de acreditación por la autoridad letona de la existencia de una ventaja fiscal indebida, la mera existencia de una cadena de operaciones y el hecho de que KURSU ZEME adquiriera materialmente la posesión de los bienes controvertidos en las instalaciones de una entidad en lugar de recibirlos efectivamente de quien se indica en la factura como proveedor de dichos bienes no pueden por sí solos justificar la conclusión de que KURSU ZEME no adquiriera y que, por tanto, la operación de adquisición no tuvo lugar".

4. La sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-653/2018, en la que en relación con una cuestión planteada por el Tribunal Supremo polaco se dice:

"La calificación de una operación de entrega de bienes a efectos del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA no puede supeditarse al requisito de que el adquirente esté identificado. No obstante, y en segundo lugar, conforme al artículo 131 de la Directiva del IVA , cabe señalar que corresponde a los Estados miembros establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedarán exentas las operaciones de exportación a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones previstas en dicha Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (apartado 26).

En cuanto al referido principio de proporcionalidad, es preciso recordar que una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (apartado 27).

Además, si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales (apartado 28).

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (apartado 29).

Por una parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (apartado 30).

Por lo tanto, si la falta de identificación del adquirente real impide, en un caso concreto, probar que la operación en cuestión constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA , esta circunstancia puede dar lugar a la denegación de la exención a la exportación prevista en dicho artículo. En cambio, exigir en todos los casos que se identifique al adquirente de los bienes en el tercer Estado, sin que se examine si se cumplen los requisitos materiales de esta exención, en concreto la salida de los bienes de que se trata del territorio aduanero de la Unión, no respeta el principio de proporcionalidad ni el principio de neutralidad fiscal (apartado 31).

Por otra parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (...) No es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (apartado 33).

En cambio, el proveedor no puede ser considerado responsable del pago del IVA independientemente de su implicación en el fraude cometido por el adquirente, pues resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros en los que él no tuvo ninguna participación.

QUINTO. La jurisprudencia del Tribunal Supremo.

1. En la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. 4608/2006) se afirmó, en su fundamento jurídico sexto: "todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad", siendo así "hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir".

2. Esta misma doctrina se ha mantenido después en las sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. 1398/2004) y 16 de junio de 2011 (rec. cas. 1975/2009).

3. En la sentencia de 28 de enero de 2013 (recurso de casación núm. 3272/2010) se planteaba un asunto similar al que aquí nos ocupa: la Inspección comprobó que el domicilio de las empresas que la contribuyente consignó como proveedores en sus facturas (en concreto, diez mercantiles dedicadas a la chatarra) eran ficticios y que, además, era imposible que esas empresas hubieran suministrado las mercancías formalmente facturadas puesto que se trata de empresas sin contenido real, destinadas, como sociedades interpuestas, a crear una apariencia que haga posible la adquisición por parte del sujeto pasivo de esas mercancías a proveedores reales en "B", es decir, sin su reflejo contable.

Y por eso mismo rechazó en las liquidaciones correspondientes la deducción de las cuotas del IVA sobre la base de que los negocios que contemplan las facturas no han tenido realmente lugar con las empresas que figuran en las mismas, tratándose de una simulación, de una mera apariencia.

Dice así la sentencia de esta Sala y Sección lo siguiente:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma constitutiva de fraude, su derecho a deducir

el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pueda tenerlo, en la cadena de entregas de la que forman parte su operación otra, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

Ha manifestado, además, que 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 impuesto sobre el valor añadido, debe ser considerado participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. Correspondiendo, por consiguiente, al órgano jurisdiccional nacional denegarle el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido y ello aun cuando la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica.

El Tribunal de Luxemburgo ha proclamado, en fin, que si bien el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto sobre el valor añadido cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando de facto un sistema de responsabilidad objetiva, puesto que los Estados deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad (...).

La Sala de instancia precisa que el interesado emitía las facturas "a sabiendas [de] que no había contratado nada con la empresa a la que facturaba" en cada caso, haciendo suyo, de este modo, el parecer del Tribunal Económico-Administrativo Foral, confirmatorio del criterio de la Inspección, Tribunal para el que, a la vista de la prueba manejada, la compañía recurrente era plenamente conocedora de la operativa llevada a cabo por las sociedades mercantiles que hacía constar en sus facturas como proveedoras.

Se ha de tener en cuenta que en ningún momento la empresa recurrente ha tildado las inferencias probatorias de los jueces *a quo* de arbitrarias, ilógicas o irrazonables (...)

Siendo así (...) no resulta aplicable al caso enjuiciado la doctrina de Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la imposibilidad de eliminar el derecho a la deducción del empresario que, inmerso en un fraude carrusel, no sabía o no podía saber de su realidad, por la sencilla razón de que, según se declara probado en la sentencia, era conocedora de que indicaba en la factura como proveedora a una empresa sin contenido real, con la que no había contratado.

Siendo así, ha de aplicarse el criterio del Tribunal de Justicia, conforme al que cabe negar el derecho a deducir al sujeto pasivo respecto del que queda acreditado que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, aun cuando la operación cumpla con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica.

SEXTO . Los presupuestos y la procedencia del reenvío prejudicial .

1. Como hemos señalado más arriba, la sentencia recurrida en casación niega el derecho a la deducción a tenor de dos argumentos fundamentales:

El primero, que la consignación del proveedor como extremo que ha de constar en la auto-factura "no puede considerarse como una mención puramente formal, al ser un elemento que permite el control de la regularidad de la cadena del IVA, se articule o no como auto-factura, y por tanto incide en el principio de neutralidad del impuesto".

El segundo, que si bien es cierto que en el régimen de inversión del sujeto pasivo no existe, en principio, una pérdida de ingresos fiscales al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, "ello no supone que aún cuando se consigne una operación no real- en este caso respecto al proveedor - se tenga el derecho a deducir, pues este derecho a deducir está sujeto al cumplimiento de los presupuestos materiales, entre los que se encuentra la realidad del consignado como proveedor".

2. En el caso examinado, es indiscutible la realidad de la entrega al recurrente de la chatarra, circunstancia que no se cuestiona. Y es indiscutible también que, a tenor de la prueba practicada, la persona consignada como vendedor del material es ficticia, extremo éste que -también por mor de dicha prueba- ha de reputarse perfectamente conocido por el adquirente de la chatarra (el recurrente en casación).

El debate exige, por tanto, determinar (i) si la omisión del proveedor de esos bienes es un requisito puramente formal, (ii) qué incidencia tiene la circunstancia de que el verdadero proveedor que se hizo constar sea falso y que tal falsedad sea conocida por el adquirente y (iii) si de la jurisprudencia europea se infiere ineluctablemente que -incluso en supuestos de mala fe- solo puede negarse la deducción "cuando exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro", siendo así que, en el régimen de inversión del sujeto pasivo, éste nada adeuda, en principio, al Tesoro Público.

3. No consideramos, en contra de lo que afirma el recurrente, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea implique, necesariamente, que nunca puede negarse la deducción (en supuestos de inversión del sujeto pasivo o de "autoliquidación", como el que ahora abordamos) cuando se constata la realidad material de las entregas de bienes y la adquisición por el contribuyente.

Tampoco se desprende de esa jurisprudencia que la consignación de un proveedor ficticio en el documento que constata la operación (la autofactura) sea una infracción puramente formal, irrelevante a los efectos de obtener la deducción cuando -como es el caso- la operación sí es real.

La Sala es consciente de la interpretación del TJUE -expresada, entre otras, en las sentencias mencionadas más arriba- sobre la imposibilidad de que las legislaciones internas o los órganos fiscales nacionales impongan restricciones al derecho a deducir el IVA (esencial para garantizar su neutralidad) que vayan más allá de las exigencias derivadas de la prevención del fraude o que hagan enormemente complicado ejercitar aquel derecho.

Pero el Tribunal de Luxemburgo ha afirmado también que no es admisible interesar y obtener la deducción cuando el peticionario ha participado en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido; y ello incluso en aquellos supuestos en los que la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos correspondientes.

4. Por lo demás, en el concepto de "ventaja fiscal" -exigido también por el TJUE en múltiples ocasiones como presupuesto ineludible para negar la deducción-, la jurisprudencia europea no muestra, al menos no lo hace con una claridad indubitada, que en aquel concepto (el de "ventaja fiscal") solo deba contemplarse al sujeto que solicita la deducción y no, eventualmente, a otros partícipes en la operación que da lugar a esa deducción.

En otras palabras, no es evidente que -a la hora de analizar el derecho a la deducción del IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo- haya de prescindirse necesariamente de la conducta del transmitente de los bienes, sobre todo cuando - en supuestos de ocultación de dicho transmitente, conscientemente realizada por quien adquiere los bienes- pueda quedar comprometida la imposición directa, pues para el verdadero vendedor de los bienes la operación es fiscalmente opaca, inexistente para la Hacienda Pública.

5. En definitiva, resulta procedente preguntar a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea, si los preceptos de la Directiva aplicables al caso y el propio principio de neutralidad tal y como ha sido interpretado por dicho Tribunal, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, expiden el título justificativo (factura) de una operación de adquisición de bienes que realizan incorporando a dicho título un proveedor ficticio cuando resulta incontrovertido que la entrega y la adquisición fueron efectivamente realizadas por aquel empresario, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

Además, es necesario determinar con precisión qué incidencia puede tener el conocimiento por el interesado de aquella práctica (calificada como "simulada" en nuestro asunto) y si de tal conocimiento se desprende que la operación es susceptible de ser calificada como abusiva o fraudulenta a efectos de no permitir la deducción del IVA soportado o si, por el contrario, resulta necesario para negar dicha deducción que se pruebe cumplidamente la existencia de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA.

Por último, de ser necesaria dicha prueba, si la ventaja fiscal que permitiría negar la deducción y que, en su caso, ha de identificarse en el caso concreto, debe ir referida exclusivamente al propio contribuyente (adquirente de los bienes), o cabe, eventualmente, que concurra en otros intervinientes en la actuación señalada.

Con arreglo a lo expuesto,

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA ACUERDA :

Primero. Suspender el procedimiento hasta la resolución del incidente prejudicial.

Segundo. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

1. Si el artículo 168 y concordantes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del TJUE que la interpreta, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, o de autoliquidación en terminología del

Derecho de la UE, expiden el título justificativo (factura) de la operación de adquisición de bienes que realizan incorporando a dicho título un proveedor ficticio, siendo así que resulta incontrovertido que la adquisición fue efectivamente realizada por el empresario en cuestión, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

2. En el supuesto de que una práctica como la descrita -que ha de reputarse conocida por el interesado-, pudiera calificarse como abusiva o fraudulenta a efectos de no permitir la deducción del IVA soportado, si resulta necesario para negar dicha deducción que se pruebe cumplidamente la existencia de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA.

3. Por último, de ser necesaria dicha prueba, si la ventaja fiscal que permitiría negar la deducción y que, en su caso, ha de identificarse en el caso concreto, debe ir referida exclusivamente al propio contribuyente (adquirente de los bienes), o cabe, eventualmente, que concurra en otros intervinientes en la actuación.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

Fuente: CENDOJ 05/03/2020