

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA CUARTA) DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

(España)

Asunto: C-227/21

Partes: UAB HA.EN e Inspección Tributaria Nacional de Lituania

Síntesis: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a la deducción del IVA soportado – Venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos – Vendedor que es objeto de un procedimiento de insolvencia – Práctica nacional consistente en denegar al comprador el derecho a la deducción del IVA debido a que tenía o debería haber tenido conocimiento de las dificultades del vendedor para abonar el IVA repercutido – Fraude y abuso de Derecho – Requisitos y carga de la prueba–Presunción de abuso y derecho a la deducción del IVA soportado.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia da respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo de Lituania, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA en el marco de una transacción donde el transmitente de los bienes estaba en situación de insolvencia y tal circunstancia era conocida por el adquirente.

Tal petición prejudicial se enmarca en el contexto de un litigio entre un contribuyente (la entidad «UAB «HA.EN.»») y la «Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de Lituania (en lo sucesivo, «Administración tributaria»», en relación con la denegación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por un supuesto abuso de Derecho cometido por HA.EN.

El referido litigio surge a partir de una serie de transacciones entre operadores económicos sujetos al IVA. Así, mediante contrato de 21 de septiembre de 2007, UAB «Medicinos Bankas» (en lo sucesivo, «banco») concedió un préstamo a UAB «Sostinės būstai» (en lo sucesivo, «vendedor») para una actividad de promoción inmobiliaria. Con el fin de garantizar el debido cumplimiento de dicho contrato, el vendedor constituyó una hipoteca a favor del banco sobre un terreno situado en la ciudad de Vilna (Lituania) en el que existía un edificio en construcción. Posteriormente, HA.EN. adquirió en noviembre 2015, mediante cesión de créditos a título oneroso, del banco que había concedido el préstamo, todos los créditos derivados del contrato de crédito celebrado entre el banco y el vendedor, así como todos los derechos constituidos en garantía del cumplimiento de las obligaciones, incluida la hipoteca contractual. Al celebrar dicho acuerdo, HA.EN. confirmó, entre otras cosas, que estaba al tanto de la situación económica, financiera y jurídica del vendedor y que sabía que este era insolvente y se hallaba sometido a actuaciones judiciales pendientes ante el Tribunal Regional de Vilna de Lituania.

Mediante contrato celebrado el 18 de diciembre de 2015, el banco cedió a HA.EN. la hipoteca constituida sobre el bien del vendedor. Mediante orden de un agente judicial de 23 de mayo de 2016 se anunció la subasta de una parte del bien inmueble del vendedor (en lo sucesivo, «bien inmueble en cuestión»), pero ningún comprador manifestó interés en su adquisición.

Al quedar desierta la subasta, se ofreció a HA.EN. la posibilidad de adjudicarse el bien inmueble en cuestión por su precio de salida en la subasta, liquidándose con ello parte de los créditos pendientes. HA.EN. ejerció este derecho y se le adjudicó el bien inmueble en cuestión. A tal efecto, el 21 de julio de 2016, un agente judicial levantó acta de la transmisión de propiedad del bien inmueble en cuestión a HA.EN. Y, el 5 de agosto de 2016, el vendedor emitió una factura en la que indicaba que la propiedad del bien inmueble en cuestión había sido transmitida a HA.EN. mediante dicha acta por la cantidad total de 5 468 000 euros, es decir, un importe de 4 519 008,26 euros más un IVA de 948 991,74 euros.

HA.EN. anotó esta factura en su contabilidad y dedujo el IVA soportado que figuraba en ella en su declaración del IVA correspondiente a noviembre de 2016. También el vendedor anotó dicha factura en su contabilidad y declaró el IVA repercutido que figuraba en ella, como IVA devengado, en su declaración correspondiente a agosto de 2016, pero nunca lo abonó a la Hacienda Pública.

El 1 de octubre de 2016, el vendedor fue declarado en quiebra, en tanto que el 20 de diciembre de 2016, HA.EN. solicitó a la Administración tributaria la devolución del excedente del IVA resultante de la deducción del IVA soportado, es decir, 948 991,74 euros.

Tras someter a HA.EN. a actuaciones de comprobación, la Administración tributaria consideró que, al efectuar la operación de adquisición del bien inmueble en cuestión, pese a que sabía o debía saber que el vendedor no abonaría a la Hacienda Pública el IVA generado por dicha operación, HA.EN. había actuado

de mala fe e incurrido en abuso de derecho. Sobre la base de esta argumentación, la Administración tributaria denegó a HA.EN., mediante resolución de 12 de julio de 2017, el derecho a deducir ese IVA soportado, le exigió el pago de intereses de demora por importe de 38 148,46 euros y le impuso una sanción de 284 694 euros.

HA.EN. impugnó esta resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania que, mediante resolución de 22 de enero de 2018, anuló la resolución de la Administración tributaria en cuanto a los intereses de demora y a la sanción, pero, por considerar que HA.EN. había incurrido en abuso de derecho, la confirmó en cuanto a la denegación a HA.EN. del derecho a la deducción del IVA.

HA.EN. recurrió esta resolución de la Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania ante el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, el cual, mediante sentencia de 14 de noviembre de 2018, confirmó la posición de la Administración tributaria y desestimó el recurso por infundado.

El 12 de diciembre de 2018, HA.EN. interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania, el cual, mediante auto de 13 de mayo de 2020, lo estimó parcialmente, anuló la sentencia del Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna y le devolvió el asunto, indicándole, en particular, que debía comprobar los requisitos y las características de la existencia de un abuso de derecho en el presente caso.

Tras un nuevo examen del litigio tributario, el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, mediante sentencia de 3 de septiembre de 2020, consideró nuevamente que HA.EN. había incurrido en abuso de derecho y declaró, en consecuencia, que la Administración tributaria podía denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. HA.EN. interpuso entonces un nuevo recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

El Tribunal Supremo de Lituania consideró que, dado que la factura correspondiente a la operación de subasta forzosa indicaba el importe neto de 4 519 008,26 euros y un importe de IVA que ascendía a 948 991,74 euros, HA.EN. había soportado efectivamente el IVA. Sobre esta base, tal Tribunal estimó que no había razón alguna para que la Administración tributaria considerara *a priori* que no se reunían los requisitos materiales y formales establecidos en la Directiva del IVA para que HA.EN. ejerciera su derecho a deducción. No obstante, el referido alto tribunal lituano se preguntó si, para denegarle el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición del bien inmueble en cuestión, la Administración tributaria podía invocar el hecho de que HA.EN. sabía o debía saber que el vendedor, debido a sus dificultades financieras y a su posible insolvencia, no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública. En estas circunstancias, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [del IVA], en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone a una práctica de las autoridades nacionales en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado cuando este, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía (o debería haber sabido) que el transmitente, debido a su situación de insolvencia, no ingresaría (o no podría ingresar) el IVA en [la Hacienda Pública]?»

2. Comentario

La sentencia del TJUE en el asunto *UAB HA.EN* resuelve una cuestión prejudicial sobre el alcance del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, a efectos de dilucidar si tal precepto, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe o no interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública. En cierto sentido, se trataría de clarificar si las autoridades fiscales nacionales pueden servirse de una presunción de abuso para denegar el derecho a la deducción del IVA soportado por un operador económico que realiza una transacción comprendida en el ámbito del impuesto sin que medien indicios o elementos objetivos reveladores de fraude o abuso de Derecho.

El TJUE abordó la cuestión planteada trayendo a colación, con carácter preliminar, su jurisprudencia reiterada relativa al principio fundamental del sistema común del IVA consistente en el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores, el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. El sistema común del IVA garantiza, de este modo, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada). En tal sentido, el derecho a deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA, de acuerdo con la jurisprudencia consolidada del TJUE, forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33).

Dando un paso más a efectos de clarificar la cuestión planteada, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo ya se ha pronunciado sobre casos donde el proveedor de los bienes no ha abonado a la Hacienda Pública el IVA devengado por unas operaciones de venta, de suerte que tal circunstancia no influye en el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado (sentencia de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 45 y jurisprudencia citada). El TJUE viene considerando que supeditar el derecho a deducción del

IVA al pago efectivo previo de dicho IVA por el proveedor de bienes tendría como consecuencia someter al sujeto pasivo a una carga económica que no le corresponde y que el régimen de deducciones pretende precisamente evitar (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 30).

Al mismo tiempo, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Una vez fijado el carácter central del derecho a la deducción del IVA soportado en conexión con el principio de neutralidad, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo, excepcionalmente, las autoridades tributarias pueden denegar tal derecho acreditando de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude o un abuso de Derecho, o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para basar el derecho a deducción formaba parte de un fraude. La verificación de estas circunstancias es competencia, en vía de revisión judicial, de los órganos jurisdiccionales nacionales, que deben comprobar que las autoridades nacionales han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

Una vez fijados los términos jurídicos del debate objeto de la cuestión prejudicial, el TJUE procedió a analizar si, en el caso de la venta de un bien inmueble por una sociedad con dificultades financieras, las autoridades tributarias nacionales pueden denegar válidamente al adquirente de ese bien el derecho a deducir el IVA soportado basándose en que, debido a su conocimiento de tales dificultades financieras y a las eventuales consecuencias de estas respecto al abono del IVA a la Hacienda Pública, dicho adquirente sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA o que incurría en abuso de derecho. El TJUE razonó básicamente en los siguientes términos, a saber:

1º El Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente, de acuerdo con la cual, en la medida en que el sujeto pasivo haya cumplido debidamente sus obligaciones declarativas en materia de IVA, la mera falta de abono del IVA debidamente declarado no puede constituir, con independencia de la naturaleza intencional o no de tal omisión, un fraude del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 38 a 41). Ello significa que, en línea de principio, no cabe considerar que un sujeto pasivo deudor de un crédito ejecutivo que atraviesa dificultades financieras y vende, en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación

regulado por ley, uno de sus bienes para saldar sus deudas, posteriormente declara el IVA adeudado por este concepto, pero, luego, debido a esas dificultades, no puede abonar total o parcialmente dicho IVA, sea culpable, por ese mero hecho, de fraude en el IVA. Por consiguiente, con mayor razón, en tales circunstancias no puede reprocharse al adquirente de ese bien el hecho de que sabía o debería haber sabido que, al adquirir dicho bien, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

2º Por lo que se refiere a la existencia de un posible abuso de derecho por parte del adquirente del bien inmueble en cuestión, el TJUE recordó que el Derecho de la Unión en materia de IVA se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en las que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 85). En efecto, la jurisprudencia del TJUE es clara a la hora de establecer el principio general de prohibición de abuso del Derecho de la Unión, de manera que éste no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en ese Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 26).

3º El Tribunal de Justicia se refirió a los dos requisitos que se derivan del concepto de práctica fiscal abusiva en relación con la regulación comunitaria del IVA. Por un lado, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 54 y jurisprudencia citada). En este contexto, el Tribunal de Justicia reitera que le incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva, sin perjuicio de que el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, pueda aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 76 y 77).

4º En relación con elemento objetivo de la práctica abusiva (obtención ventaja fiscal de forma contraria a la finalidad de la normativa aplicada), el TJUE señaló que, aun suponiendo que la deducción, que pretende el adquirente de un bien inmueble, del IVA soportado cuando adquirió dicho bien pueda calificarse de ventaja fiscal, esta no puede considerarse contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA. El Tribunal de Justicia se hizo eco de las conclusiones de la Abogada General, en el sentido de que el artículo 199, apartado 1,

letra g), de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros recurrir al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y trasladar la carga del IVA al sujeto pasivo destinatario de la operación sujeta a este impuesto, en el supuesto de la entrega de un bien inmueble vendido por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación. Así, considera que la propia existencia de la facultad prevista en la citada disposición demuestra que el legislador de la Unión no consideró que la deducción del IVA pagado por el adquirente de un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación fuera contraria a los objetivos de la Directiva del IVA. En la misma línea, razona el TJUE que la intención ilegal de no abonar el IVA de un deudor que ve su bien vendido mediante ejecución forzosa no puede deducirse solamente de las dificultades financieras que ese deudor atraviesa. Por consiguiente, sobre esta única base, no puede considerarse que, al realizar una transacción comercial con aquel, el adquirente de dicho bien incurra en abuso de derecho.

5° Respecto del segundo elemento (subjetivo) de la práctica abusiva, el Tribunal de Justicia recuerda que, de un conjunto de elementos objetivos, debe resultar que la finalidad esencial de la operación en cuestión se limita a obtener una ventaja fiscal. A este respecto, se destaca, en primer lugar, que de los autos del caso se desprende que, en el asunto principal, HA.EN. era acreedora del vendedor y tenía una hipoteca sobre el bien inmueble en cuestión, que fue objeto de una venta forzosa. En tales circunstancias, procede considerar que la adquisición por un acreedor, tras una subasta desierta, de un bien inmueble sobre el que tenía tal garantía puede estar esencialmente motivada no por la obtención de alguna ventaja fiscal, sino por su deseo de recuperar la totalidad o parte de su crédito frente a un deudor en situación concursal, a través de los medios legales de que dispone, como el procedimiento obligatorio de liquidación. Tal circunstancia, esto es, la transmisión del bien en el marco de un procedimiento regulado por ley se consideró relevante a efectos de determinar que el objetivo *a priori* legítimo que persigue, una operación de ese tipo no puede asimilarse a un montaje puramente artificial, carente de realidad económica y efectuado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal, que el principio de prohibición de las prácticas abusivas lleva a prohibir (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 35 y jurisprudencia citada, y de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 35 y jurisprudencia citada). De esta forma, el conocimiento, por el adquirente, de las dificultades financieras del vendedor, de su potencial insolvencia o, como en el caso de autos, de la apertura de un procedimiento de insolvencia, así como del eventual efecto de tales circunstancias en el abono a la Hacienda Pública del IVA relativo a la operación, parece constituir una circunstancia inherente a los procedimientos obligatorios de liquidación y no basta por sí sola para acreditar el carácter abusivo de la operación de que se trata y, por lo tanto, para justificar la denegación del derecho a deducción.

6° El Tribunal de Justicia, a la luz de las consideraciones formuladas sobre la evidencia de no concurrencia de los elementos de una práctica abusiva, declaró que las autoridades tributarias de un Estado miembro, desde el punto de vista

del Derecho de la Unión, no pueden considerar válidamente que, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos a raíz de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, el mero hecho de que el adquirente supiera o debiera haber sabido que el vendedor tenía dificultades financieras y que ello podía tener como consecuencia que este último no abonaría el IVA a la Hacienda Pública implica que dicho adquirente incurrió en abuso del derecho y, por lo tanto, no pueden denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. El Tribunal de Justicia estableció, igualmente, que tal práctica nacional sería también contraria al principio de neutralidad fiscal en la medida en que implica que los adquirentes de bienes inmuebles no pueden deducir el IVA soportado en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, lo que equivale a cargarles con el peso de dicho impuesto, mientras que el principio de neutralidad fiscal tiene precisamente por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41 y jurisprudencia citada). Dicha práctica, se consideró por el TJUE, equivalente a hacer soportar a tales adquirentes el riesgo que la insolvencia del vendedor implica para el abono efectivo del IVA a la Hacienda Pública, riesgo que, sin embargo, corresponde asumir en principio a la Hacienda Pública.

Así las cosas, el Tribunal de Justicia resolvió las cuestiones prejudiciales planteadas en el sentido de que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debía interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

Esta doctrina del TJUE conecta con otros pronunciamientos previos (asuntos *Halifax*, *WebMindLicenses*, entre otras) en materia de prohibición de prácticas abusivas en relación con el IVA, donde se viene rechazando que se pueda anular una ventaja fiscal relativa a la aplicación de la normativa de este impuesto atendiendo únicamente a indicios de una estructuración o planificación fiscal dirigida a su obtención, sin que se acredite suficientemente la existencia de un montaje artificial carente de realidad económica elaborado con el único fin de obtener tal ventaja fiscal; y ello porque el Tribunal de Justicia ha declarado que, de acuerdo con los principios de neutralidad y seguridad jurídica, la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA, exige, por una parte que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecido en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 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 cues-

ción se limita a obtener dicha ventaja fiscal (SSTJUE de 17 de diciembre de 2015, C-419/14, 4 de junio de 2020, C-430/19, de 18 de junio 2020, C-276/18 y de 16 de junio 2022, C-596/20). El TS, por su parte, ha considerado que el principio de neutralidad del IVA y la jurisprudencia del TJUE no ampara situaciones de fraude donde, por ejemplo, un contribuyente refleja en una autofactura un proveedor ficticio de forma deliberada, sin ofrecer razón sobre la identidad del mismo, impidiendo que la administración pueda acreditar su condición de sujeto pasivo como requisito material del derecho de deducción (STS 223/2022).