

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 31 de enero de 2013

Asunto: C-642/11

Partes: *Sroy trans EOOD*

Síntesis:

«Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Principio de neutralidad fiscal – Derecho a deducción – Denegación – Artículo 203 – Mención del IVA en la factura – Exigibilidad – Existencia de una operación sujeta al impuesto – Apreciación idéntica respecto al expedidor de la factura y a su destinatario – Necesidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sociedad búlgara “Sroy trans” se dedica al transporte de mercancías por carretera y a la prestación de servicios mecanizados con equipos especializados. En el año 2009, esta sociedad dedujo el IVA soportado resultante de varias facturas correspondientes a la entrega de combustible y expedidas por las entidades “Hadzhi 98 EOOD” y “Dieseltrans-73 EOOD”.

Estas dos últimas sociedades fueron inspeccionadas por la Administración Tributaria búlgara, que consideró que no era posible seguir el curso del combustible y, por tanto, no se había producido una entrega real de bienes respecto a las facturas en cuestión. Como consecuencia de lo anterior, se declaró la no deducibilidad del IVA soportado por la empresa de transportes.

Dicha liquidación fue impugnada por “Sroy trans”, inicialmente en vía administrativa y posteriormente ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, que planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva 2006/112, en el sentido de que una persona adeuda el IVA mencionado en una factura independientemente de que concurran o no las causas por las que se

mencionó (falta de entrega, de servicio o de pago) y en el sentido de que las autoridades que controlan la aplicación del IVA no están facultadas, con arreglo a una disposición nacional que prevé que una factura únicamente puede ser rectificada por quien la expide, para rectificar el IVA mencionado por dicha persona?

2. ¿Vulnera los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima una práctica administrativa y judicial conforme a la cual a una parte (el adquirente o destinatario mencionado en la factura) se le deniega mediante una resolución de la inspección tributaria el derecho a deducir el IVA soportado, mientras que en relación con la otra parte (la que expidió la factura), también mediante una resolución de la inspección tributaria, no se efectúa una rectificación del IVA consignado en la factura, en los siguientes casos:
 - › Cuando quien expidió la factura no haya aportado documentación en el marco de la inspección tributaria de la que fue objeto;
 - › Cuando quien expidió la factura haya aportado documentación en el marco de la inspección tributaria, pero sus proveedores no hayan aportado pruebas o cuando a partir de las pruebas aportadas no pueda apreciarse que efectivamente se entregaron bienes o se prestaron servicios;
 - › Cuando en el procedimiento de inspección tributaria del que fue objeto quien expidió las facturas no se comprobó la cadena de las entregas controvertidas?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia analiza en su sentencia un supuesto en el que la Administración Tributaria búlgara niega la deducción del IVA soportado por un obligado tributario, al considerarse que no se ha acreditado suficientemente la realización de una entrega de bienes, pese a que previamente se había llevado a cabo una comprobación de la situación tributaria de su proveedor, sin que en aquel momento se cuestionase la veracidad de las operaciones de suministro de combustible gravadas por el impuesto.

Como cabe observar, la posición de la Administración búlgara puede conducir a un enriquecimiento injusto a su favor, pues la obligación de repercutir e ingresar el IVA por parte del proveedor, cuando se limita la deducción del impuesto en sede del cliente, inciden negativamente en el principio de neutralidad que informa el impuesto. Dicho en otros términos, exigir, por una parte, el IVA al proveedor sin cuestionar que se ha realizado el hecho imponible del impuesto y, por otra, negar su deducibilidad al cliente partiendo de la premisa de que aquél no se ha verificado, quiebran la neutralidad que inspira el IVA.

Sin embargo, según advierte el Tribunal de Justicia, la previa confirmación del IVA repercutido en una liquidación administrativa no es óbice para que la Administración niegue la deducibilidad del IVA mencionado en factura al receptor de los bienes y servicios. Y ello a pesar de que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112, será deudora del IVA cualquier persona que repercuta el impuesto en la factura (con independencia de que la repercusión no resulte ajustada a Derecho), lo que en la práctica implica admitir, en nuestra opinión de forma equivocada, que la Administración podrá obrar en contra de sus propios actos al valorar la deducibilidad del IVA soportado.

En un supuesto como el planteado, la quiebra del principio de neutralidad debería encontrar solución, según advierte el Tribunal en los apartados 33 a 35 de la sentencia, mediante la rectificación de la repercusión inicialmente realizada. Este efecto debe producirse, con independencia de que la conducta del reperiutor pudiese llegar a ser constitutiva de infracción o de delito, toda vez que, una vez que se ha negado la deducibilidad del IVA soportado, habrá desaparecido cualquier riesgo de la pérdida de recaudación que se pretende proteger mediante la exigencia de ingreso del impuesto indebidamente mencionado en factura a la que alude el artículo 2003 de la Directiva del impuesto.

Sin embargo, al menos en Ordenamiento español, la rectificación de la repercusión del impuesto y, por ende, la neutralidad a la que antes hemos hecho referencia, no se garantiza en todos los supuestos. En este sentido, piénsese, por ejemplo, que, una vez cuestionada la deducibilidad del IVA soportado por parte de la Administración Tributaria y habiéndose dictado la correspondiente liquidación tras un procedimiento de comprobación más o menos prolongado, es perfectamente posible que el plazo de cuatro años para solicitar la repercusión haya expirado, generándose un evidente enriquecimiento injusto de la Administración.

De este modo, en aquellos supuestos en los que se haya verificado el pago del IVA indebidamente repercutido, entendemos que parece más acorde con el principio de neutralidad, en la medida en la que haya expirado el plazo para rectificar a la baja el IVA inicialmente repercutido, admitir su deducibilidad o, en otro caso, reconocer que, al tratarse de una obligación tributaria conexa, el plazo de cuatro años para solicitar la rectificación de la repercusión se verá interrumpido por las actuaciones desarrolladas en sede del sujeto al que se deniega la deducción del impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal recuerda, en el apartado 48 de la sentencia, que no es compatible con la configuración del derecho a deducir que realiza la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de dicho derecho a un sujeto pasivo que no sabía, ni podía haber sabido, que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor. Por tanto, en la medida en que la indebida repercusión del IVA no sea imputable al repercutido, no podrá negarse la deducibilidad del impuesto solicitando pruebas o evidencias cuya aportación está manos exclusivamente del repercutido.

3. Fallo

1. El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que:
 - › El impuesto sobre el valor añadido mencionado en una factura por una persona es adeudado por ésta con independencia de que exista o no realmente una operación sujeta al impuesto.
 - › No cabe deducir del solo hecho de que la Administración tributaria no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por éste, que dicha Administración haya reconocido que la citada factura corresponde a una operación real sujeta al impuesto.
2. Los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir

el impuesto sobre el valor añadido soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

