

Derecho a la deducción y exención del IVA y fraude intracomunitario: jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona
Miembro de AEDAF

Resumen

La causa de la defraudación en el IVA es el *principio de tributación en destino*, inicialmente concebido con un carácter provisional o transitorio, pero perpetuado en el tiempo y, además, generalizado desde el 1 de enero de 2007 también para la prestación de servicios.

El fraude intracomunitario puede darse en las entregas intracomunitarias, abusando de la exención en el impuesto, o en las adquisiciones intracomunitarias –el denominado fraude carrusel–, forzando el derecho a la deducción del impuesto. Hasta tanto no se instaure la tributación en origen del IVA, prevista en un inicio, continuarán existiendo graves problemas de fraude.

En cuanto a la exención, el Tribunal comunitario declara que una vez que el vendedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba derivadas del Derecho nacional y de la práctica habitual, no puede ser considerado responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando el adquirente no ha cumplido su obligación contractual de expedir o transportar el bien de que se trate fuera de dicho Estado. En tal supuesto es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega.

No obstante, el TJCE señala que no puede concederse la exención del IVA correspondiente a una transacción intracomunitaria al vendedor que sabía o hubiera debido saber que esa transacción estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitarlo.

Respecto a la deducción, el TJCE ha declarado reiteradamente que el derecho a la deducción del IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. En particular, el Tribunal de Luxemburgo considera que es contrario a la Directiva IVA la denegación por la autoridad tributaria del derecho a la deducción de contribuyentes que adoptaron medidas razonables para verificar la existencia de un fraude en el IVA y de contribuyentes que no disponían de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude por el vendedor, emisor de la factura.

Abstract

The cause of the fraud in the VAT is the principle of taxation at destination, initially conceived with a temporary or transitory, but perpetuated in time and also widespread since January 1, 2007 also for the provision of services.VA.

The intra-Community fraud can occur in intra-Community supplies, abusing the tax exemption, or in-Community acquisitions-called carousel fraud, forcing the right to deduct tax. Pending the institute the VAT taxation at source, initially planned, will continue to exist serious problems of fraud.

As for the exemption, the Community Court declares that once the seller has fulfilled its obligations relating to evidence derived from national law and practice, can not be held liable for VAT in the Member State where the acquirer delivery has not fulfilled its contractual obligation to dispatch or transport the good in question outside that State. In such a case it is the purchaser who should be held liable for VAT in the Member State of supply.

However, the ECJ states that can not be granted exemption from VAT on intra-Community transaction that the seller knew or should have known that the transaction was involved in a fraud committed by the purchaser and not taken all reasonable measures in their power to prevent it.

Regarding the deduction, the ECJ has consistently held that the right to deduct VAT is a fundamental principle of the common system of VAT. In particular, the Luxembourg Court considers it contrary to the VAT Directive refusal by the tax authority of the deductibility of taxpayers who took reasonable steps to verify the existence of a VAT fraud and taxpayers who did not have evidence that allowed suspected irregularities or fraud by the vendor, biller.

Palabras clave

Derecho a deducción y exención IVA, Directiva 2006/112 IVA, Responsabilidad tributaria subsidiaria de empresario y/o profesional, Artículo 87.5 Ley 37/1992.

Keywords

VAT credit and exemption, Directive 2006/112, Subsidiary of employer tax liability and/or professional, Article 87.5 Law 37/1992.

1. El fraude Intracomunitario en el IVA: causa y modalidades¹

1.1. Causa de la defraudación en el IVA

La causa de la defraudación en el IVA es el *principio de tributación en destino*, inicialmente concebido con un carácter provisional o transitorio, pero perpetuado en el tiempo y, además, generalizado desde el 1 de enero de 2007 también para la prestación de servicios.

Hasta tanto no se instaure en este impuesto la tributación en origen prevista en un inicio continuarán existiendo graves problemas de fraude.

Partiendo del reconocimiento indubitado del derecho a la deducción del IVA como pieza esencial del sistema de aplicación y funcionamiento de este impuesto, el Tribunal de Luxemburgo ha combatido con firmeza el fraude de los operadores económicos en el ejercicio de ese derecho de deducción del IVA reconocido normativamente y consagrado jurisprudencialmente.

1.2. Modalidades de la defraudación intracomunitaria IVA

Los primeros supuestos de defraudación intracomunitaria de IVA se produjeron en Gran Bretaña, en el ámbito de la tecnología informática y la telefonía.

Sin embargo, esta modalidad de fraude se extendió al resto de Europa (España y Portugal), dada la picaresca ibérica. En particular, una población recóndita del vecino Portugal se convirtió en un conocido establecimiento logístico fantasma, por donde o bien se producía una entrega de bienes a nivel intracomunitario que nunca existió, o bien era una entrega ficticia de bienes para consumir fraudes de tipo carrusel.

Pues bien. Se distinguen dos formas de defraudación intracomunitaria:

1.2.1. Fraude en las entregas intracomunitarias (EIBs-ventas)

En este caso, el fraude consiste en disfrutar de la exención aun cuando la entrega intracomunitaria no se haya realizado.

¹ El contenido de este artículo fue expuesto por su autor en la sesión extraordinaria sobre *Jurisprudencia comunitaria* de la Delegación de la AEDAF en Cataluña, celebrada en Barcelona el 17 de septiembre de 2012.

La autoridad estatal debe demostrar, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción era un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.

En España, para evitar este tipo de fraude, se exigen los siguientes requisitos para la obtención de la exención (artículo 25² Ley 37/1992, de 28 diciembre y artículo 13³ Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 diciembre):

- a. Demostración de la existencia de la entrega intracomunitaria de bienes.
- b. Acreditación de que el sujeto con quien se actuaba era un operador legal.

2 Artículo 25 Ley IVA.

“Exenciones en las entregas de bienes destinados a otros Estados miembros.

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. *Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:*

- a) *Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.*
- b) *Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificado a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el Capítulo IV del Título IX de esta Ley.

Dos. *Las entregas de medios de transporte nuevos, efectuadas en las condiciones indicadas en el apartado uno, cuando los adquirentes en destino sean las personas comprendidas en el penúltimo párrafo del apartado precedente o cualquiera otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.*

Tres. *Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9, número 3º de esta Ley, a las que resultaría aplicable la exención del apartado uno si el destinatario fuese otro empresario o profesional”.*

3 Artículo 13 Reglamento IVA.

“Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

1. *Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.*
2. *La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, de la siguiente forma:*
 - 1º *Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.*
 - 2º *Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.*
3. *La condición del adquirente se acreditará mediante el Número de Identificación Fiscal que suministre el vendedor.*
4. *Cuando se trate de las transferencias de bienes comprendidos en el artículo 9, número 3º de la Ley del Impuesto [trabajos sobre bienes muebles que son exportados], la exención quedará condicionada a que el empresario o profesional que la realice justifique los siguientes extremos:*
 - 1º *La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino.*
 - 2º *El gravamen de las correspondientes adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de destino.*
 - 3º *Que el Estado miembro de destino le ha atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

La jurisprudencia comunitaria ha realizado una interpretación abierta y flexible de las condiciones de la exención de modo que el transmitente podrá acreditar el transporte simplemente con disponer de un Documento Único Administrativo (DUA)⁴.

1.2.2. Fraude en las adquisiciones intracomunitarias (compras)

Es el llamado fraude *carrusel*.⁵ Se trata en este caso de una modalidad de fraude mucho más sutil, de una trama más enrevesada y perversa y, por ende, más temida.

El empresario que ha realizado la Adquisición intracomunitaria de bienes (AIBs) NO declara la adquisición. Esta empresa es la *trucha* o *missing trader*.

-
- 4 El DUA es un documento administrativo necesario para el cumplimiento de las formalidades aduaneras requeridas para las operaciones de intercambio de mercancías. Su contenido es necesario para la declaración tributaria y constituye un soporte de información. Consta de nueve ejemplares (ocho de uso común en la CE y el suplemento nacional autorizado por reglamentación comunitaria), numeradas del 1 al 9. Se presentan en legajos o series que incluyen los ejemplares necesarios para el cumplimiento de las formalidades relativas a una fase o varias fases sucesivas de una operación de intercambio de mercancías (importación, importación vía EDI, exportación, exportación vía EDI, exportación + tránsito o tránsito).
- 5 Sobre el fraude en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, pueden consultarse los siguientes estudios:
- 1° ALONSO GONZÁLEZ, L.M. "Nuevas formas de defraudación internacional del IVA: el fraude carrusel en los servicios". Revista de derecho y proceso penal. 2011, nº 26, págs. 153-172.
 - 2° BAS SORIA, Javier. "El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actualización frente al mismo". Revista de contabilidad y tributación. 2009, nº 319, págs. 55-80.
 - 3° CAMARERO GARCÍA, Jesús. "El 'fraude carrusel' en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo". Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales. Vol. 11/2012, págs. 49-63.
 - 4° FEDELI, S. "EU VAT Frauds". European Journal of Law and Economics. 2011, vol. 3, nº 2.
 - 5° GARDETA GONZÁLEZ, E. "Entregas intracomunitarias de bienes: recomendaciones prácticas". Estrategia financiera. 2008, nº 248, págs. 69-74.
 - 6° LASARTE ALVAREZ, F.J. "El IVA y las operaciones intracomunitarias". Crónica tributaria. 2004, nº 111, págs. 121-134.
 - 7° LÓPEZ ESPADAFOR, C..Mª. "Fraude en la cadena de operaciones sometidas al IVA (Comentario a la Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006)". Noticias de la Unión Europea 2007, nº 264, págs. 127-130.
 - 8° MORENO VALERO, P.A. "El fraude en el IVA y sus desencadenantes". Crónica Tributaria. 2007, nº 139, págs. 165-178.
 - 9° O'DONNELL, J. "Stop the Carrusel". Credit Management. 2006.
 - 10° ORENA DOMÍNGUEZ, A. "Conflicto a la hora de determinar la normativa aplicable a los supuestos de operaciones vinculadas en el IVA tras la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal". Nueva Fiscalidad. 2007, nº 7, págs. 55-78.
 - 11° PASHEV, K.V. "Countering Cross-Border VAT Fraud: The Bulgarian Experience". Journal of Financial Crime. 2007, vol. 14, nº 4.
 - 12° PUEBLA AGRAMUNT, N. "STJCE 12.1.2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of Customs & Excise, as. Ac. C-354/03, C-355/03 y C-484/03: Sexta Directiva sobre el IVA artículos 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, y 5, apartado 1 deducción del IVA soportado actividad económica sujeto pasivo que actúa como tal entrega de bienes operación que forma parte de una cadena de entregas en la que interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA fraude en cadena". Crónica Tributaria. 2009, nº 132, págs. 250-262.
 - 13° SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. "IVA, Violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado". Revista Aranzadi Doctrinal. 2011, nº 2.
 - 14° SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. "La lucha contra el fraude 'carrusel' en el Impuesto sobre el Valor Añadido: una perspectiva de Derecho comparado". Ed. Atelier. 2008, págs. 311-339. 1ª edición.
 - 15° VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA. "El IVA y El Comercio Internacional: Tendencias y Problemas Actuales". Crónica Tributaria. 2007, nº 124, págs. 143-164.
 - 16° ALONSO GONZÁLEZ, L. Monografía "Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas. Marcial" Pons. 2008.

Posteriormente, vende los bienes a otro empresario, a un precio más bajo del normal de mercado (con la intención de garantizarse una clientela importante), repercutiendo un IVA que nunca llega a ingresar en la Hacienda Pública.

El operador al que se le vendieron los bienes ejerce el derecho a la deducción del IVA soportado, ignorando (o conociendo) el fraude cometido.

La Administración tributaria podrá denegar la deducción por entender que la operación fue fraudulenta.

La jurisprudencia comunitaria se ha manifestado de distinta forma según que el adquirente supiera o desconociera la existencia del fraude.

A) Ignorancia por el contribuyente del fraude intracomunitario en las AIBs

Una abundante jurisprudencia comunitaria (por todas, la STJC de 12 enero 2006, Asunto OPTINGEN y BOND HOUSE) declaró que el derecho a la deducción no puede verse afectado por un fraude que el contribuyente ignoraba.

El adquirente de los bienes, en muchas ocasiones, desconocedor e ignorante de la conducta fraudulenta del vendedor, deduce las cuotas soportadas y no ingresadas por el transmitente, al disponer de una factura expedida por su proveedor y poder demostrar la realidad de la operación.

Para el TJCE, el desconocimiento del fraude por el sujeto pasivo, no le priva de su derecho a la deducción del IVA soportado.

B) Conocimiento por el contribuyente del fraude intracomunitario en las AIBs

El TJCE ha expresado repetidamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión Europea de forma abusiva o fraudulenta. Así se desprende de la sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto FINI; sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto HALIFAX; sentencia de 6 de julio de 2006, Asunto KITTEL y RECOLTARECYCLING; y sentencia de 8 de mayo de 2008, asunto ECOTRADE.

Además, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega de un bien se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición participaba en una operación fraudulenta, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho contribuyente el derecho a deducir (además de las ya citadas, sentencia de 29 de marzo de 2012, asunto VÉLECLAIR).

2. Jurisprudencia comunitaria sobre el fraude del IVA en el ejercicio del derecho a su deducción

2.1. El derecho a la deducción como principio fundamental del sistema común IVA

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante, TJCE) ha declarado reiteradamente que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos

y los servicios recibidos –el derecho a la deducción del IVA– constituye un **principio fundamental del sistema común del IVA** consagrado en el artículo 168 a) Directiva 2006/112⁶.

Así se desprende, entre otras, de las **sentencias de 25 de octubre de 2001, asunto COMISIÓN/ITALIA**; de **10 de julio de 2008, asunto SOSNOWSKA**; y de la **sentencia de 28 de julio de 2011, asunto COMISIÓN/HUNGRÍA**.

Partiendo del reconocimiento indubitado del derecho a la deducción del IVA como pieza esencial del sistema de aplicación y funcionamiento de este impuesto⁷, el Tribunal de Luxemburgo ha combatido con firmeza el fraude de los operadores económicos en el ejercicio de ese derecho de deducción del IVA reconocido normativamente y consagrado jurisprudencialmente. No obstante, el TJCE ha matizado también la aplicación de las cláusulas adoptadas –muchas veces inoperativas por resultar excesivas– por los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros en la lucha contra el fraude.

A continuación se exponen los criterios seguidos por el TJCE en las más recientes sentencias dictadas sobre este importante tema.

2.2. STJCE de 21 de junio de 2012

2.2.1. Introducción. Antecedentes

El TJCE declaró en su **sentencia de 21 de junio de 2012⁸** la incompatibilidad de una norma estatal del Derecho húngaro con el ordenamiento jurídico comunitario relativa al ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

En el **asunto C-142/2011 (asunto Dávid)** se trataba de un pequeño empresario húngaro que se comprometió a efectuar distintos trabajos de construcción, para cuya ejecución se valió de un subcontratista, el cual, a su vez, contrató a otra persona para la ejecución de la obra.

Iniciado el procedimiento de inspección, la Admón. tributaria magiar advirtió que ninguno de los dos empresarios disponía de trabajadores y que el familiar del empresario no había llegado a realizar ninguna operación de subcontratista.

En otra operación realizada por el mismo empresario, en la que también se utilizó a un subcontratista, la Inspección tributaria acreditó que este se encontraba en liquidación y que no había entregado ningún documento al administrador judicial.

6 El artículo 168 a) Directiva 2006/112 (que reproduce básicamente lo dispuesto en el artículo 17.2 a) de la Sexta Directiva, en la redacción dada por el artículo 28 séptimo, apdo. 1 de esta última norma) dispone:

“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”.*

7 Véase CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”. Impuestos, n° 18. Año XXII. 2006, págs. 204 y ss.

8 Sala 3ª. Asuntos acumulados C142/11 (Dávid) y C80/11 (Mahagében).

La Inspección entendió que las facturas emitidas por este último subcontratista no acreditaban de manera fehaciente la realización de ninguna operación económica, que respondiera a la realidad.

En consecuencia, la Admón. tributaria denegó el derecho a la deducción del IVA soportado al entender que el Sr. David no actuó con la diligencia debida exigida por la Ley del IVA húngaro para obtener dicha deducción, al no haberse asegurado de que el subcontratista dispusiera de los medios necesarios para ejecutar el contrato.

Además, le impuso una sanción y un recargo.

El contribuyente recurrió en vía judicial⁹, alegando que sí actuó con la diligencia debida, dado que se cercioró de que la operación se había realizado y de la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura.

El tribunal de justicia local suspendió el procedimiento, planteando varias cuestiones prejudiciales al Tribunal comunitario de Luxemburgo, sobre si es o no compatible con el Derecho Comunitario la denegación o limitación del derecho a la deducción del IVA cuando el sujeto actuó de manera fraudulenta o abusiva.

En el **asunto C-80/2011** (asunto *Mahagében*), la entidad húngara MahagébenKt celebró con otra sociedad un contrato de suministro mercancía (troncos de acacia no tratados). La sociedad proveedora emitió facturas justificativas de las entregas e ingresó el IVA correspondiente. Mahagében solicitó la deducción del IVA soportado que constaba en las facturas que le fueron expedidas.

En un procedimiento de inspección, la Admón. tributaria húngara advirtió que la sociedad suministradora no disponía de existencias suficientes para cubrir las entregas facturadas a Mahagében. Además, esta sociedad entregó a la administración tributaria copia de los albaranes justificativos de la entrega de las mercancías en las operaciones controvertidas.

Pese a ello, la inspección tributaria consideró que las facturas emitidas por el proveedor no podían considerarse fidedignas, por lo que dictó Resolución denegatoria del derecho de deducción del IVA ejercido por Mahagében en su declaración tributaria, imponiéndole una sanción y recargo de mora.

Mahagében interpuso reclamación en vía admva. contra la resolución dictada por la Admón. tributaria húngara, en la que se desestimó su pretensión basándose en los ss. argumentos:

1. El proveedor, emisor de las facturas controvertidas, no pudo aportar ningún documento que acreditara las operaciones realizadas, como, por ejemplo, albaranes de entrega.
2. El suministrador no pudo disponer de la cantidad de bienes que figuraba en las facturas.
3. El proveedor carecía de un vehículo apto para el transporte de dichos bienes como de justificantes relativos al precio abonado para su transporte.

⁹ Tribunal provincial de Jász-Nagykun-Szolnok MegyeiBíróság.

4. Además, se consideró que Mahagében no había procedido con la diligencia debida en el sentido del artículo 44.5 Ley¹⁰ húngara reguladora del IVA, dado que, concretamente, no había verificado que su proveedor fuera el sujeto pasivo del impuesto, ni que dispusiera de los bienes que Mahagében deseaba adquirir.

2.2.2. Cuestiones prejudiciales planteadas

La sociedad magiar presentó recurso ante la jurisdicción ordinaria y el Tribunal de Justicia suspendió el procedimiento consultando prejudicialmente al Tribunal comunitario de Luxemburgo si los artículos 167¹¹, 168 a)¹² y 178 a)¹³, 220.1¹⁴, 226¹⁵ y 273¹⁶ de la Directiva 2006/12 se oponen a una norma o práctica nacional que supedita el ejercicio del derecho a deducción a la exigencia de que el sujeto pasivo receptor de la factura demuestre que la sociedad emisora de la misma cumple con la normativa de IVA estatal.

- 10 El artículo 44.5 de la Ley húngara del IVA nº LXXIV de 1992, del Impuesto sobre el valor añadido dispone:
“El emisor de la factura o de la factura simplificada será responsable de la veracidad de los datos que figuren en estas. Los derechos en materia de tributación del sujeto pasivo que figure en el documento justificante como adquirente no podrán perjudicarse si este actuó con la diligencia debida en relación con el hecho imponible, teniendo en cuenta las circunstancias de la entrega de bienes o prestación de servicios”.
- 11 El artículo 167 Directiva 2006/112 (con idéntico contenido al art. 17.1 de la Sexta Directiva) declara que *“el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible”.*
- 12 El artículo 168 a) Directiva 2006/112 (que reproduce básicamente lo dispuesto en el art. 17.2 a) de la Sexta Directiva, en la redacción dada por el artículo 28 séptimo, apdo. 1 de esta última norma) establece:
“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”.*
- 13 El artículo 178 Directiva 2006/112 (capítulo 4, Título X, con la rúbrica *Condiciones para ejercer el derecho a deducir*) prescribe:
“Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:
 a) *para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;”.*
- 14 El artículo 220.1 Directiva 2006/112 (art. 22.3 a Sexta Directiva) declara que los 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 para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.
- 15 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 (art. 22.3 b Sexta Directiva) enumera las menciones que resultan obligatorias a efectos de IVA en las facturas emitidas por los sujetos pasivos.
- 16 El artículo 273 de la Directiva 2006/112 (art. 22 Sexta Directiva) determina:
*“Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.
 No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3”.*

En particular, el órgano jurisdiccional húngaro formuló dos cuestiones prejudiciales:

1. Si la normativa comunitaria indicada se opone a una cláusula estatal conforme a la cual la Administración tributaria nacional puede denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por el hecho de que el emisor de la factura generada por la prestación de unos servicios (o la persona que los prestó de modo efectivo) cometiera irregularidades sin que tal autoridad haya demostrado con datos reales que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación de la que deriva la solicitud de la deducción constituye un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador en alguna de las fases anteriores en la prestación de los servicios (**asunto 142/11. Dávid**).
2. Si la normativa comunitaria referenciada exige para el ejercicio y concesión del derecho a la deducción que el sujeto pasivo se haya asegurado previamente de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita tal derecho tenía la condición de sujeto pasivo del IVA; disponía de los bienes en cuestión; estaba en condiciones de suministrarlos; y, finalmente, si el Derecho comunitario exige para ejercitar el derecho a la deducción que el contribuyente observara sus deberes en materia de declaración e ingreso del IVA (**asunto C-80/11. Mahagében**).

2.2.3. Resolución del TJCE

A la consulta planteada en el **asunto 142/11 (Dávid)** el Tribunal comunitario declaró en su sentencia que los preceptos indicados de la Directiva comunitaria han de interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el hecho de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades. La autoridad estatal debe demostrar, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción era un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.

Y en el **asunto C-80/2011 (Mahagében)**, el TJCE considera contrario al Derecho comunitario la práctica nacional del Derecho húngaro en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a una deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha percatado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos; cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA. Tampoco es válido el motivo previsto en el Derecho nacional húngaro de que el sujeto pasivo no dispuso, aparte de la citada factura, de otros documentos que demostraran las anteriores circunstancias, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la **Directiva 2006/112** para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude en el ámbito de dicho emisor.

Pero, en particular, la **STJCE de 21 de junio de 2012** introduce dos elementos nuevos que confirman el respeto al derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA, a saber:

1. Aquellos contribuyentes que siguen medidas sensatas para asegurarse que sus operaciones no están implicadas en un fraude deben confiar en la legalidad de las operaciones sin asumir riesgo

alguno de perder su derecho a deducir el IVA soportado.

2. Existiendo indicios de una irregularidad en la operación, el contribuyente puede informarse acerca del otro operador, pero no puede recaer exclusivamente sobre él la vigilancia completa acerca de la anomalía de dicha operación.

Ha de ser la Administración tributaria la que debe comprobar la existencia de irregularidades y fraudes en el IVA, imponiendo en su caso las sanciones que correspondan.

Se trata de dos apreciaciones de interés, dado que en comprobaciones de IVA se insta al contribuyente a demostrar que las operaciones realizadas han existido en realidad y que ha desarrollado averiguaciones rigurosas de que el empresario con quien se operaba era legal, perdiéndose, de lo contrario, el derecho a la deducción de este impuesto.

En definitiva, la **STJCE de 21 de junio de 2012** reitera la doctrina de que no es compatible con la **Directiva IVA 2006/112**, la aplicación de una normativa estatal que prevea una cláusula antifraude mediante la que se prive al contribuyente del derecho a la deducción del IVA, cuando el sujeto pasivo NO sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trataba formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA.

2.3. SSTJCE de 6 de septiembre de 2012

La **STJCE de 6 de septiembre de 2012, asunto 496/11** (*Portugal Telecom SGPS, SA*)¹⁷ y la **STJCE de 6 de septiembre de 2012, asunto 324/11** (*Tóth*)¹⁸ abordan también el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA, y las limitaciones al mismo establecidas por la legislación de los Estados miembros.

En el **asunto 496/11** (*Portugal Telecom SGPS, SA*), referida al fraude intracomunitario en las ventas (EIBs), se trataba la aplicación de la deducción en la que se reconoce el **derecho a la deducción del IVA** de una sociedad de cartera (holding) que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción.

No es compatible con la Directiva IVA 2006/112, la aplicación de una normativa estatal que prevea una cláusula antifraude mediante la que se prive al contribuyente del derecho a la deducción del IVA, cuando el sujeto pasivo NO sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trataba formaba parte de un fraude.

¹⁷ Ponente magistrado Thomas von Danwitz.

¹⁸ Ponente magistrado Udo Löhmus.

La entidad podrá deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando tales sociedades utilicen los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

En el **asunto 324/11 (Tóth)** se estudió una contratación de la ejecución de una obra a otra empresa. La empresa que subcontrató el servicio no verificó que existía realmente una relación jurídica entre los trabajadores de la obra y el emisor de la factura, es decir, que estos no cobraban en *negro*.

La sentencia dictada en este asunto declara que la ausencia de verificación no es una circunstancia objetiva, que determine que el destinatario de la factura sabía o debía haber sabido que participaba en una operación fraudulenta de IVA.

Por consiguiente, no se puede rechazar el ejercicio del derecho a la deducción, si, además, concurren “*los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva para el ejercicio de este derecho*”, sin que el destinatario de la factura incurra en negligencia.

Además, se declara que las autoridades tributarias de los Estados miembros no pueden rechazar el derecho a la deducción del impuesto si en la factura concurren todos los datos exigidos por el **artículo 226** de la **Directiva IVA 2006/2012**, sin que tales autoridades puedan argumentar que el contribuyente no dispone de una licencia de empresario individual, careciendo del derecho a utilizar el número de identificación fiscal.

El TJCE delimita cuáles han de ser las **diligencias mínimas** que un empresario debe adoptar para evitar verse envuelto en un fraude de IVA, partiendo de que el empresario ha de poner el cuidado necesario para asegurarse de que la actividad en la que participa no es ilegal.

Se discutía si la empresa debe asegurarse de que la mercancía no sólo se ha expedido, sino que ha llegado a su destino. La sentencia rechaza tal exigencia de comprobación con dos argumentos:

1. El hecho de obligar a un sujeto pasivo a presentar tal prueba no asegura la aplicación adecuada y sencilla de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes.
2. La pretendida obligación sitúa al sujeto pasivo en una situación de incertidumbre, respecto a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o, por el contrario, repercutir el IVA en el precio de venta.

2.4. STJCE de 4 de octubre de 2012

En la **STJCE de 4 de octubre de 2012, asunto 550/11 (Pavleta Dimova ET)**¹⁹, el Tribunal comunitario analiza una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación correcta del **artículo 185.2** de la meritada **Directiva**

¹⁹ DO 13, de 14 de enero de 2012.

2006/112/CE IVA en relación con una normativa tributaria del Derecho de Bulgaria²⁰ conforme a la cual la deducción del IVA soportado con motivo de la adquisición de bienes que posteriormente son robados debe regularizarse obligatoriamente, tal y como le exigió la Administración tributaria búlgara²¹ al contribuyente.

Pues bien, después de fijar el concepto de robo *fehacientemente probado o justificado* aplicable a los hechos debatidos, el Tribunal europeo declaró que la normativa comunitaria relativa al sistema común del IVA no se opone a que la Ley búlgara del IVA exija, al demostrarse que los bienes gravados por dicho impuesto han desaparecido por robo, la regularización de la deducción en su día practicada por el sujeto pasivo, soportado al comprarse tales bienes, siempre que el sujeto pasivo haya sido víctima de un robo de los mismos, y sólo cuando el autor del latrocinio no haya sido identificado.

3. Jurisprudencia comunitaria sobre el fraude del IVA en el ejercicio del derecho a la exención

3.1. STJCE de 6 de septiembre de 2012

3.1.1. Introducción. Antecedentes

En su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-273/11 (*MESCSEK-GABONA*), el TJCE incide de nuevo en un principio que se puede considerar ya asentado en su sede. Así, en materia de fraude de IVA sólo se puede negar el crédito por el impuesto si se demuestra la mala fe de quien lo solicita -deducciones- o pretende beneficiarse del mismo -exenciones-, en el sentido de considerarle participe en la trama que está tras la operación en cuestión.

En concreto, en esta sentencia se cuestiona una disposición del ordenamiento jurídico tributario de -nuevamente- Hungría que, en este caso, afecta a la exención en el IVA. La norma cuestionada es el artículo 89.1²² de la Ley húngara del IVA, según el cual:

“Quedan exentas –sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3– las entregas de bienes expedidos o transportados de un modo demostrable desde Hungría al extranjero, pero dentro de la Comunidad, con independencia de que la expedición o el transporte se efectúen por el vendedor, por el adquirente o por un tercero que actúe por cuenta de cualquiera de ellos, para otro sujeto pasivo que no actúe en tal condición en Hungría, sino en otro Estado miembro de la Comunidad, o bien para una persona jurídica que, sin ser sujeto pasivo, esté registrada en otro Estado miembro de la Comunidad y quede obligada al pago del impuesto”.

Se trataba de la sociedad magiar (*MESCSEK-GABONA*) cuya actividad principal consistía en el comercio al por mayor de cereales, tabaco, semillas y forraje.

20 Se trataba del artículo 79 y del artículo 80 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*).

21 La Admón. tributaria demandada fue el *Direktor na Direktesia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto”-Varna pri Tsentralmo upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

22 Ley húngara del IVA nº CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La sentencia dictada en este asunto declara que la ausencia de verificación no es una circunstancia objetiva, que determine que el destinatario de la factura sabía o debía haber sabido que participaba en una operación fraudulenta de IVA.

En agosto de 2009 dicha sociedad celebró un contrato de compraventa de colza con la entidad italiana AGRO-TRADE SRL, constituyendo una entrega de bienes intracomunitaria exenta del IVA.

El adquirente asumía la obligación de proporcionar el medio de transporte y de transportar la mercancía a otro Estado miembro. Una vez pesados los vehículos, los transportistas cumplimentaron cuarenta documentos de transporte CMR²³, consignando las cantidades de productos adquiridas.

El vendedor hizo una copia del primer ejemplar de tales cartas de porte cumplimentadas, quedando el original en poder de los transportistas. Los CMR fueron remitidos al vendedor mediante correo desde la dirección postal del comprador en Italia.

En septiembre de 2009 se emitieron dos facturas relativas a la compraventa exenta del IVA controvertida en el litigio principal, (por importe de 34.638,175 HUF y de 34.555.235 HUF, respectivamente), de las cuales la segunda factura no fue pagada a MECSEK-GABONA.

En la misma fecha MECSEK-GABONA consultó al registro italiano de sujetos pasivos, confirmando que AGRO-TRADE tenía un número de identificación a efectos del IVA.

La Administración tributaria húngara comprobó la declaración fiscal de MECSEK-GABONA, solicitando información de trascendencia tributaria a las autoridades italianas, según lo dispuesto en el artículo 5.1, del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Según las autoridades tributarias italianas, AGRO-TRADE era ilocalizable y la dirección del domicilio social que se había declarado correspondía a una casa particular. Ninguna sociedad con ese nombre había tenido tal dirección. Ya que nunca había pagado el IVA, la autoridad tributaria italiana tampoco tenía conocimiento de AGRO-TRADE. El 14 de enero de 2010, el número italiano de identificación a efectos del IVA de esta sociedad había sido cancelado del registro con efecto retroactivo al 17 de abril de 2009.

Ante dicha situación, la Admón. tributaria húngara consideró que MECSEK-GABONA no demostró durante el procedimiento tributario, que la entrega intracomunitaria de bienes estuviera realmente exenta del IVA, declarando –en Resolución de septiembre de 2010- la existencia de una deuda tributaria a cargo de dicha sociedad por la cuota de IVA, más sanción e intereses de demora.

23 Se trata de cartas de porte emitidas sobre la base del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el protocolo de 5 de julio de 1978.

En enero de 2011, la Admón. tributaria magiar²⁴ de segunda instancia confirmó la resolución adoptada inicialmente por la autoridad tributaria al estimar que MECSEK-GABONA tenía que haber dispuesto de un documento que acreditara la expedición de la mercancía y su transporte a otro Estado miembro. Afirmó que, como dicha sociedad no podía presentar semejante documento durante el procedimiento de control, o el documento que presentaba no podía considerarse fehaciente, era deudora del IVA correspondiente a la compraventa controvertida en el litigio principal, salvo que hubiera realizado la transacción de buena fe.

Para la autoridad tributaria húngara MECSEK-GABONA debería haber tomado más precauciones. Así pues, no tenía que haberse limitado a comprobar que la mercancía había sido expedida, sino que debió asegurarse también de que esta había llegado a su destino.

3.1.2. Cuestiones prejudiciales planteadas

La contribuyente impugnó la Resolución dictada ante la jurisdicción ordinaria húngara²⁵. Para ello, alegó que no cabía imputarle ninguna negligencia, ya fuera al celebrar el contrato, ya al ejecutarlo, puesto que el 7 de septiembre de 2009 había comprobado el número de identificación a efectos de IVA de AGRO-TRADE, verificó que esta entidad existía realmente, y que se le habían remitido también las cartas de porte CMR desde la dirección italiana del adquirente. MECSEK-GABONA añadió que no podía conocer el hecho de que la autoridad tributaria italiana hubiera cancelado, el 14 de enero de 2010 y con efecto retroactivo al 17 de abril de 2009, ese número de identificación y que tal cancelación no podía, por tanto, tener ninguna influencia al respecto.

La autoridad tributaria demandada solicitó al tribunal de instancia que se desestimara la demanda de MECSEK-GABONA, reafirmando que esa sociedad sólo podía aplicar la exención del IVA a la entrega controvertida en el litigio principal si se aseguraba no sólo de la expedición de la mercancía, sino también que esta llegaba a su destino.

El órgano judicial húngaro consideró necesaria la interpretación –vía prejudicial- del artículo 138²⁶ de la Directiva 2006/112 para determinar qué pruebas se necesitan para demostrar que se efectuó la entrega intracomunitaria a efectos de obtener la exención. Y, además, hasta qué punto el vendedor cuando no se ocupa él mismo del transporte puede ser considerado responsable de la conducta ilícita del adquirente si no se demuestra que los bienes vendidos han llegado al Estado miembro de destino.

3.1.3. Resolución del TJCE

El Tribunal de Justicia comunitario recuerda los tres requisitos para que la entrega intracomunitaria de un bien quede exenta del IVA:

24 FÖIGAZGATÓSÁG. Dirección regional tributaria de Dél-dunántul.

25 *Baranya megyei bíroság*.

26 El artículo 138 de la Directiva 2006/112 (artículo 28 *quáter*, parte A, letra a Sexta Directiva) determina:

“Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de su Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o transporte de los bienes”.

1. Es necesario que se haya transmitido al adquirente el derecho de propiedad de ese bien.
2. Segundo, el vendedor debe demostrar que el bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro.
3. A resultas de la expedición o transporte, el bien debe abandonar físicamente el territorio del Estado miembro de expedición.

Tales requisitos ya han sido fijados reiteradamente por el TJCE en jurisprudencia constante: **sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto TELEOS y otros (C-409/04, Rec. pág. I-7797, apdo. 28)**; **sentencia de 18 de noviembre de 2010, asunto X (C-84/09, Rec. pág. I-11645, apdo. 26)**; **sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto TWHO INTERNATIONAL (C-184/05, Rec. pág. I-7897, apdo. 23)**; **sentencia de 7 de diciembre de 2010, asunto R. (C-285/09, Rec. pág. I-12605, apdo. 41)**; **sentencia de 16 de diciembre de 2010, asunto EURO TYRE HOLDING (C-430/09, Rec. pág. I-13335, apdo. 29)**.

En el **asunto C-273/11** se cumplía el primero de los requisitos para la práctica de la exención, por lo que el TJCE analizó si se cumplían o no las obligaciones que incumben al vendedor en materia de prueba de la expedición o del transporte del bien a otro Estado miembro.

A estos efectos, el Tribunal comunitario declara que, en ausencia de disposición concreta en la Directiva IVA respecto de las pruebas que pueden demostrar que se ha realizado una entrega intracomunitaria, son los Estados miembros los que han de determinarlas, respetando en todo caso los principios generales del Derecho de la Unión, como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (**STJCE de 27 de septiembre de 2007, asunto COLLÉE (C-146/05, Rec. pág. I-7861, apdo. 24)**).

En este sentido, el Tribunal comunitario de Luxemburgo precisa que las obligaciones en materia de prueba deben determinarse por el propio Derecho nacional y por la práctica habitual en transacciones semejantes. No obstante, advierte que un Estado miembro no puede exigir al sujeto pasivo que demuestre de modo terminante que la mercancía ha abandonado físicamente su territorio.

Además, el TJCE considera que, en el contexto de una entrega intracomunitaria, la Directiva IVA permite a los Estados miembros denegar al vendedor el derecho a la exención del IVA si no cumple sus deberes en materia de prueba. No en vano, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos constituyen un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (**sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. pág. I-5337, apdo. 76**; **sentencia de 7 de diciembre de 2010, asunto R. C-285/09, Rec. pág. I-12605, apdo. 41**; y **sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, Rec. pág. I-0000, apdo. 41**).

Así las cosas, la sentencia del TCJE determina que el tribunal de instancia húngaro ha de comprobar si MECSEK-GABONA ha cumplido las obligaciones en materia de prueba que le correspondían según el Derecho húngaro y la práctica habitual.

A continuación, el TJCE subraya que, en el supuesto de que el adquirente goce del poder de disponer del bien de que se trate en calidad de propietario en el Estado miembro de expedición y se encargue de transportar el bien al Estado miembro de destino, la prueba que el vendedor pueda presentar a las autoridades tributarias dependerá esencialmente de los elementos que a este fin reciba del adquirente. En estas circunstancias, el Tribunal comunitario declara que, una vez que el vendedor ha cumplido sus

obligaciones relativas a la prueba derivadas del Derecho nacional y de la práctica habitual, no puede ser considerado responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando el adquirente no ha cumplido su obligación contractual de expedir o transportar el bien de que se trate fuera de dicho Estado. En efecto, en tal supuesto, es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega.

No obstante, el TJCE señala que no puede concederse la exención del IVA correspondiente a una transacción intracomunitaria al vendedor que sabía o hubiera debido saber que esa transacción estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitarlo.

Sin embargo, en el asunto planteado, el Tribunal de Luxemburgo declara que no cabe denegar a MECSEK-GABONA el derecho a la exención del IVA por el único motivo de que se haya cancelado el número italiano de identificación del adquirente a efectos del IVA del registro de sujetos pasivos con carácter retroactivo.

Ciertamente, una eventual irregularidad que afecte a ese registro, cuya gestión es competencia de las autoridades nacionales, no puede imputarse a un sujeto pasivo que se ha basado en los datos que figuran en el mismo.

La atribución del número de identificación fiscal aporta la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias. No obstante, se trata de un requisito formal, que no puede poner en tela de juicio el derecho a la exención del IVA, si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (sentencia de 21 de octubre de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rec. pág. I-10385, apdo. 50; sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto *Dankowski* C-438/09, Rec. pág. I-14009, apdos. 33 y 47).

3.2. STJCE de 27 de septiembre de 2012

En el asunto C-587/10 (*VSTR*)²⁷, el órgano jurisdiccional alemán²⁸ planteó prejudicialmente al TJCE que se pronunciara acerca de si, en virtud del Derecho comunitario, es o no aplicable la exención de IVA de una entrega intracomunitaria.

En particular, se trataba de la compra de mercancías por un empresa establecida en un Estado miembro a otra empresa, establecida en un país tercero, no registrado a efectos de IVA, que se abastece de una empresa establecida en otro Estado miembro, siendo las mercancías expedidas directamente por el empresario a la empresa adquirente, presentando el empresario el número del IVA del adquirente.

Al respecto, el Tribunal comunitario entendió que el que la Administración tributaria de un Estado miembro condicione la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente no vulnera el artículo 28 quater, parte A, letra a),

²⁷ La denominación completa de la entidad alemana demandante es *Vogländische Straben-, Tief- und Rohrleitngsbau GMBH Rodewish*.

²⁸ DO C 80, de 12 de marzo de 2011.

El Tribunal comunitario declara que, una vez que el vendedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba derivadas del Derecho nacional y de la práctica habitual, no puede ser considerado responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando el adquirente no ha cumplido su obligación contractual de expedir o transportar el bien de que se trate fuera de dicho Estado.

párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva²⁹.

Ahora bien, ello será así siempre que la autoridad tributaria de ese Estado miembro no deniegue tal exención por la mera circunstancia de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y después de haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, proporcionar dicho número de identificación, facilitando, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar suficientemente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación discutida.

4. Proyección de la jurisprudencia comunitaria sobre la cláusula antielusoria del artículo 87.5 ley 37/1992, del IVA español

4.1. Introducción

El fraude fiscal constituye una disfunción provocada por las ventajas y los inconvenientes de la economía global, y en particular, de una de sus manifestaciones: el IVA.

El perjuicio a la Hacienda Pública que provoca el fraude fiscal en general, y en el IVA en particular, justifica el artículo 273 de la Directiva comunitaria IVA 2006/112 por el que se legitima la previsión por los Estados miembros de cláusulas antifraude, de cierre, para evitar la comisión de las modalidades elusorias antes estudiadas:

“Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para [...] prevenir el fraude”.

La indeterminación de las normas que prevén estas cláusulas –que parten de una responsabilidad objetiva– vulneran el principio de seguridad jurídica y acaban provocando indefensión en el contribuyente.

A continuación, se examina la incidencia de la jurisprudencia comunitaria examinada acerca del derecho a la deducción sobre la norma prevista por el Derecho español.

29 Se trata de la Sexta Directiva IVA, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 98/80/CE, del Consejo, de 12 de octubre de 1998).

4.2. Artículo 87.5 ley IVA

Para frenar la penetración en España de las tramas de fraude en el IVA, la Ley 36/2006, antifraude introdujo como cláusula de cierre, antielusoria, el apdo. 5 del artículo 87 Ley IVA³⁰, en el que se prevé la responsabilidad subsidiaria del empresario o profesional³¹ que deba “razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no va a ser objeto de declaración o ingreso [...] cuando como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo”.

La Exposición de motivos de la citada Ley 36/2006 aclara que este nuevo supuesto de responsabilidad obedece a la intención del legislador de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el IVA, un fraude al que la propia exposición de motivos califica de “especial gravedad”.

- 30 Artículo 87.5 Ley IVA: “1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.
2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.
- Se entenderá por precio notoriamente anómalo:
- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
 - b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.
- Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.
- No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.
3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.
4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria”.
- 31 Sobre esta modalidad de responsabilidad tributaria subsidiaria en el IVA véanse los ss. trabajos:
- 1º ÁLVAREZ BARBEITO, P.
+“Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA”. Revista de contabilidad y tributación. 2007, nº 293-294, págs. 3-42.
+ “La prueba para la deducción de gastos y cuotas: efectos del incumplimiento de las obligaciones fiscales por el proveedor”. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. 2011, nº 151, págs. 945-976.
- 2º ÁLVAREZ SUSO, M. “Las tramas organizadas de fraude en el IVA. Novedades y perspectivas”. Revista de contabilidad y tributación. 2007, nº. 290. págs. 39-62.
- 3º ARRIBAS LEÓN, M. “El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal”. Crónica Tributaria. 2011, nº 141, págs. 55-72.
- 4º BANACLOCHE PALAO, C. “El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas”. Impuestos, nº 21. Noviembre 2006, págs. 247 y ss.
- 5º BAS SORIA, J.”El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actualización frente al mismo”. Revista de contabilidad y tributación. 2009, nº 319, págs. 55-80.
- 6º PUEBLA AGRAMUNT, N. “La solución española a los fraudes carousel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena”. Crónica tributaria. 2007, nº 123, págs. 149-172.
- 7º RUIZ GARIJO, M. “Un nuevo y anómalo supuesto de responsabilidad tributaria en el IVA. Análisis de su adecuación al Derecho Comunitario y de su eficacia en una economía globalizada”. Impuestos, nº 21. Nov. 2008, pág. 329.

Se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria dirigido a aquellos empresarios o profesionales que hayan adquirido bienes en cuya cadena de adquisiciones o transmisiones se haya producido un impago de las cuotas de IVA correspondiente a las entregas realizadas.

Pero, ¿cuándo se puede presumir de “manera razonable” por el sujeto pasivo que el impuesto no fue declarado e ingresado por el vendedor? Se trata de una norma indeterminada, que establece una presunción *iure et de iure* regida por el principio de responsabilidad objetiva, que provoca inseguridad jurídica e indefensión en los empresarios y profesionales, a los que no se les puede exigir un plus en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ya de por sí complejas y profusas.

El legislador considera que el precio es “*notoriamente anómalo*” cuando:

1. Sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o precio satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
2. Sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

La cláusula introducida establece una presunción *iure et de iure*, sin admitir prueba en contrario por parte del empresario adquirente, lo que le genera una clara indefensión.

Además, resulta francamente difícil determinar cuándo un empresario puede “presumir razonablemente” que el IVA repercutido no va a ser objeto de declaración o ingreso, pese a que tal circunstancia se asocie al hecho de que pueda advertir la existencia de un precio inferior al normal de mercado.

En cualquier caso, el legislador fijó tales condiciones para que la cláusula expresada encajara en un supuesto real, pero en la práctica la Administración tributaria española no ha aplicado la responsabilidad tributaria subsidiaria prevista al ser de muy difícil demostración.

Pues bien, la jurisprudencia comunitaria analizada anteriormente en materia del derecho a deducción de IVA confirma, por vía prejudicial, la dificultad o casi imposibilidad en la aplicación de una cláusula antielusoria como la prevista en el ordenamiento tributario español, evidenciándose que la viabilidad de la cláusula examinada queda aún más limitada. En efecto. Las SSTJCE examinadas acreditan la inoperatividad del artículo 87.5 Ley IVA, inaplicada en la práctica por la Administración tributaria española. En realidad, muchos de los supuestos de defraudación intracomunitaria de IVA pasan directamente a delito³².

La STJCE que se estudia consolida el respeto al derecho a la deducción del IVA del contribuyente, confirmando y reiterando la doctrina comunitaria en la materia:

1. La limitación a la deducción del IVA ha de considerarse excepcional, dado que se trata de un

32 La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2012 (recurso de casación 1489/09), confirma la sentencia dictada por la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 2008, sobre el derecho a la deducción del IVA soportado respecto a operaciones cuya existencia o valor económico se cuestionaba.

Véase al respecto el comentario del magistrado D. Francisco José NAVARRO SANCHÍS “La prueba de presunciones en el IVA”. *Iuris-Lex*, nº 33. 7 de septiembre de 2012.

elemento propio de la mecánica de aplicación del impuesto y un principio fundamental consagrado en el artículo 167 y siguientes de la Directiva 2006/012 de IVA.

2. NO es compatible con la Directiva IVA 2006/112 (artículos 167, 168 a, 178 a, 220.1 y 226) la aplicación de una normativa estatal que prevea una cláusula antifraude mediante la que se prive al contribuyente del derecho a la deducción del IVA, cuando el sujeto pasivo NO sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trataba formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA.
3. Ha de ser la Administración tributaria la que demuestre de modo suficiente y mediante datos objetivos que el contribuyente sabía o debía saber que formaba parte de una cadena de fraude, imponiendo en su caso las sanciones oportunas.

Pues bien, la jurisprudencia comunitaria analizada anteriormente en materia del derecho a deducción de IVA confirma, por vía prejudicial, la dificultad o casi imposibilidad en la aplicación de una cláusula antilusoria como la prevista en el ordenamiento tributario español.

Corresponde a las autoridades tributarias –NO a los sujetos pasivos- llevar a cabo las verificaciones necesarias para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que las hayan cometido³³.

Existiendo indicios de una irregularidad en la operación, el contribuyente puede informarse acerca del otro operador, pero no puede recaer exclusivamente sobre él la vigilancia completa acerca de la anomalía de dicha operación.

Pero, en concreto, la **STJCE** de **21 de junio de 2012** introduce **dos elementos nuevos** que confirman el respeto al derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA. Así, se declara que resulta contrario a la **Directiva IVA** la denegación por la autoridad tributaria del derecho a la deducción de:

1. Contribuyentes que adoptaron las **medidas sensatas** (determinación de la condición de sujeto pasivo del vendedor; condición para suministrar los bienes; y cumplimiento de sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA) para verificar la existencia de un fraude en el IVA deben confiar en la legalidad de las operaciones en las que intervienen, sin riesgo de perder su derecho a la deducción.
2. Contribuyentes que **no disponían de indicios** que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude por el vendedor, emisor de la factura.

33 STJCE de 17 de julio de 2008, Asunto COMISIÓN-ITALIA; y STJCE de 29 de julio de 2010, asunto PROFACTORKULESZA.

Ha de ser la Administración tributaria la que debe comprobar la existencia de irregularidades y fraudes en el IVA, imponiendo en su caso las sanciones que correspondan.

En particular, en el asunto en cuestión, el vendedor, emisor de la factura no contabilizó la adquisición; y carecía de vehículo, pese a que realizó las entregas y cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA.

En consecuencia, existiendo indicios de una irregularidad en la operación, el contribuyente puede informarse acerca del otro operador, pero no puede recaer exclusivamente sobre él la vigilancia completa acerca de la anomalía de dicha operación.

Ha de ser la Administración tributaria la que debe comprobar la existencia de irregularidades y fraudes en el IVA, imponiendo en su caso las sanciones que correspondan.

Se trata de dos apreciaciones de interés, dado que en comprobaciones de IVA se insta al contribuyente a demostrar que las operaciones realizadas han existido en realidad y que ha desarrollado averiguaciones rigurosas de que el empresario con quien se operaba era legal, perdiéndose, de lo contrario, el derecho a la deducción del IVA.

En definitiva, las sentencias examinadas evidencian la inoperatividad del artículo 87.5 de la Ley española del IVA.

