

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de junio de 2012

Asuntos: C-80/11 y C-142/11

Partes: *Mahagében Kft y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11), y entre Péter Dávid y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11).*

Síntesis:

Fiscalidad – IVA – Sexta Directiva – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Requisitos para su ejercicio – Artículo 273 – Medidas nacionales de lucha contra el fraude – Práctica de las autoridades tributarias nacionales – Denegación del derecho a deducción en caso de comportamiento irregular del emisor de la factura relativa a los bienes o servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho – Carga de la prueba – Obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular del emisor de dicha factura y de demostrarlo--Test de *Culpa in eligendo* de proveedores.

1. Antecedentes

La presente sentencia del TJUE se refiere a la interpretación de la Directiva 2006/112/CE en relación con dos situaciones donde la administración tributaria húngara niega el derecho a la deducción del IVA soportado por varios operadores económicos al considerar que no adoptaron una posición suficientemente diligente en lo referente al control o supervisión del proveedor de los bienes o servicios. En ambos casos, la administración tributaria sancionó al contribuyente. Las concretas circunstancias en las que se produjo esta posición administrativa son expuestas a continuación con mayor detalle.

a) Antecedentes del Asunto C-80/11

El 1 de junio de 2007 Mahagében celebró con la mercantil Rómahegy-Kert Kft. (en lo sucesivo, «RK») un contrato relativo al suministro entre el 1 de junio y el 31 de diciembre de 2007 de troncos de acacia no tratados. Durante ese período, RK emitió dieciséis facturas a nombre de Mahagében por el suministro y entrega de diversas cantidades de troncos de acacia. En seis de dichas facturas figuraba el número del albarán de entrega adjuntado como anexo. RK incluyó todas las facturas en su declaración tributaria, afirmando que se habían efectuado las entregas, e ingresó el IVA una vez efectuadas éstas. Mahagében incluyó igualmente dichas facturas en su declaración tributaria y ejercitó el derecho a deducción. Los lotes de troncos de acacia comprados a RK figuraron en las existencias de Mahagében y ésta procedió a su reventa a diferentes empresas.

A raíz de una verificación de las adquisiciones y entregas efectuadas por RK, la administración tributaria llegó a la conclusión de que dicha sociedad no disponía de existencias de troncos de acacia y que la cantidad de esa mercancía adquirida durante el ejercicio 2007 no era suficiente para cubrir las entregas facturadas a Mahagében. A pesar de que, durante la verificación, ambas partes contratantes manifestaron no haber conservado los albaranes de entrega, más adelante Mahagében entregó a la administración tributaria copia de veintidós albaranes en prueba de las operaciones controvertidas.

La administración tributaria declaró la existencia de una deuda tributaria a cargo de Mahagében y le impuso, además, una sanción y un recargo de mora, al considerar que Mahagében no tenía derecho a deducirse el IVA correspondiente a las citadas facturas emitidas por RK. Señaló que, habida cuenta

del resultado de la verificación efectuada en relación con RK, dichas facturas no podían considerarse fidedignas.

Mahagében interpuso reclamación contra la resolución de 1 de junio de 2010, que fue desestimada por la demandada en el litigio principal. Dicha desestimación se basó, en esencia, en la apreciación de que RK, en condición de emisor de las facturas controvertidas, no había podido aportar ningún documento que acreditara las operaciones en cuestión, como, por ejemplo, albaranes de entrega, que no pudo disponer de la cantidad de bienes que figuraba en las facturas y que carecía tanto de un vehículo apto para el transporte de dichos bienes como de justificantes relativos al precio abonado para su transporte. Además, se consideró que Mahagében no había procedido con la diligencia debida en el sentido exigido por la Ley del IVA, dado que, concretamente, no había verificado que RK fuera un sujeto pasivo existente ni que dispusiera de los bienes que Mahagében deseaba adquirir.

Mahagében presentó un segundo recurso ante el Tribunal provincial de Baranya solicitando la anulación de la deuda tributaria, la sanción y el recargo de mora declarados a su cargo, alegando que actuó con la diligencia debida al celebrar el contrato con RK. Su influencia en la operación se limitó a cerciorarse de que la sociedad vendedora estaba registrada, disponía de un número de identificación fiscal válido y estaba en condiciones de cumplir el contrato.

El referido tribunal, al albergar dudas sobre la posibilidad de denegar el derecho a deducción por el mero hecho de que el emisor de la factura no contabilizara la adquisición de los bienes en cuestión y no tuviera la posibilidad de suministrarlos por falta de vehículo, habida cuenta de que reconoció haber realizado las entregas y cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del impuesto, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. *«¿Debe interpretarse la Directiva 2006/112 en el sentido de que un sujeto pasivo del IVA que cumple los requisitos materiales para deducir este impuesto, de conformidad con lo dispuesto en dicha Directiva, puede ser privado de su derecho a deducción mediante una norma o práctica nacional que prohíbe la deducción del IVA pagado con ocasión de la adquisición de bienes en el supuesto de que la factura sea el único documento fidedigno que certifique la entrega de bienes y el sujeto pasivo no disponga de un documento expedido por el emisor de la factura que certifique que éste disponía de los bienes, que pudo suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración? ¿El Estado miembro puede exigir, sobre la base del artículo 273 de dicha Directiva, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, que el receptor de la factura disponga de otro documento que acredite que el emisor de la factura disponía de los bienes y que éstos se suministraron o transportaron al receptor de la factura?*
2. *¿Es conforme con los principios de neutralidad y proporcionalidad, reconocidos en reiteradas ocasiones por el Tribunal de Justicia en relación con la aplicación de la Directiva [2006/112], el concepto de diligencia debida mencionado en el artículo 44, apartado 5, de la [Ley del IVA], respecto del cual la autoridad tributaria y la jurisprudencia ordenan que el receptor de la factura debe cerciorarse de que el emisor de la factura sea sujeto pasivo del impuesto, que haya registrado contablemente los bienes, que disponga de las facturas de adquisición de éstos y que haya cumplido con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA?*

3. *¿Han de interpretarse los artículos 167 y 178, letra a), de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que 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 factura cumple con la normativa?»*

b) Antecedentes del Asunto C-142/11

El litigio principal del asunto C-142/11 trata de dos operaciones diferentes. En primer lugar, el Sr. Dávid se comprometió, en virtud de un contrato de obra, a efectuar distintos trabajos de construcción. Tras la ejecución del contrato en el mes de mayo de 2006, el mandatario del promotor emitió la certificación de obra, en la que figuraba que el número de horas trabajadas ascendía a 1.992 sobre la base de los partes de trabajo, los cuales indicaban, en particular, los horarios y el lugar de realización de los trabajos y el nombre, fecha de nacimiento y firma de los trabajadores, así como el nombre y sello del Sr. Dávid.

Durante una verificación tributaria llevada a cabo en relación con esta operación, el Sr. Dávid declaró que él no disponía de empleados y que había realizado el trabajo mediante un subcontratista, el Sr. Máté. No pudo precisar los datos personales de los trabajadores empleados por dicho subcontratista. El precio estipulado en el contrato entre el Sr. Dávid y el Sr. Máté se pagó sobre la base de la certificación de obra. La inspección tributaria comprobó que el Sr. Máté tampoco disponía del personal ni del material necesario para llevar a cabo los trabajos que había facturado y que se había limitado a reproducir las facturas expedidas por otro subcontratista. Este último resultó ser el suegro del Sr. Máté y no había tenido ningún trabajador dado de alta durante el período en cuestión ni había presentado declaración tributaria relativa al ejercicio fiscal objeto de inspección.

A la vista de todos estos datos, la administración tributaria consideró que las facturas emitidas por este último subcontratista no podían acreditar de manera fidedigna la operación económica que figuraba en ellas y que el Sr. Máté no había realizado ninguna actividad real de subcontratista. Aun cuando la inspección no puso en duda que los trabajos se hubieran llevado a cabo realmente, como tampoco que hubieran sido realizados por los trabajadores que figuran en los partes de trabajo, se constató que no era posible cerciorarse de manera fidedigna de cuál de los empresarios había realizado los trabajos ni de cuál había contratado a los citados trabajadores. Dadas las circunstancias, la administración tributaria concluyó que las facturas recibidas por el Sr. Dávid no reflejaban una operación económica real, motivo por el cual eran ficticias. Además, señaló que el Sr. Dávid no había actuado con la diligencia debida en el sentido del artículo 44, apartado 5, de la Ley del IVA.

En segundo lugar, en el año 2006 el Sr. Dávid se comprometió a llevar a cabo por cuenta de una sociedad determinados trabajos que realizó recurriendo a otra subcontratista. Sin embargo, cuando se tramitó la inspección tributaria, esta última se encontraba en liquidación. No fue posible ponerse en contacto con su antiguo representante y éste no había entregado ningún documento al administrador judicial. Según la autoridad tributaria, no se demostró que el precio y las partes que figuraban en la factura emitida por dicha subcontratista respondieran a la realidad. Además, señaló que el Sr. Dávid no había actuado con la diligencia debida exigida por la Ley del IVA, dado que no se había cerciorado de que la subcontratista dispusiera de los medios necesarios para ejecutar el contrato. Dadas las circunstancias, la autoridad tributaria denegó el derecho a deducción relativo a ambas operaciones controvertidas, declaró la existencia de una deuda tributaria en materia de IVA a cargo del Sr. Dávid y le impuso, además, una sanción y un recargo de mora.

El Sr. Dávid recurrió ante el Tribunal provincial de Jász-Nagykun-Szolnok la resolución adoptada por la autoridad tributaria, alegando, en particular, que actuó con la diligencia debida. Observa que se cercioró de que la operación económica realmente se había llevado a cabo y que comprobó la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura. Afirma que no se le puede considerar responsable de ningún tipo de incumplimiento de las obligaciones tributarias del subcontratista.

El referido tribunal nacional consideró que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el IVA no tiene una responsabilidad objetiva en relación con las facturas que recibe y que, en caso de que se impute algún incumplimiento al emisor de esas facturas, no puede pesar sobre el receptor de éstas la carga de acreditar el comportamiento exigido con arreglo a la normativa del IVA, y en tal sentido decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. *«¿Debe interpretarse el régimen relativo a la deducción del [IVA] contenido en la [Sexta Directiva] o, en lo relativo al ejercicio [2007], en la Directiva [2006/112], en el sentido de que la autoridad tributaria –tomando como base la responsabilidad objetiva– puede limitar o privar al sujeto pasivo del derecho a deducción que éste pretende ejercer en el supuesto de que el emisor de la factura no pueda acreditar que la utilización de los demás subcontratistas se realizó conforme a Derecho?*
2. *En el supuesto de que la autoridad tributaria no discuta la realización de la operación económica que se refleja en la factura y que ésta cumpla asimismo los requisitos formales exigidos por la ley, ¿puede legalmente denegar dicha autoridad la devolución del IVA en los supuestos en que no sea posible determinar la identidad de los demás subcontratistas utilizados por el emisor de la factura o la emisión de facturas por parte de los subcontratistas no cumpla con la normativa aplicable?*
3. *¿Está obligada la autoridad tributaria que deniega el derecho a deducción en las circunstancias referidas en la segunda cuestión a demostrar en el procedimiento administrativo que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducción sabía que las empresas que figuran tras él en la cadena de subcontratistas actuaban de un modo irregular, eventualmente con el fin de eludir los impuestos, o incluso que el mencionado sujeto pasivo actuaba en connivencia con ellas?»*

2. Comentario

La sentencia del TJUE de 21 de junio de 2012, C-80/11 y C-142/11, *Mahagében et al.*, como se deduce de los antecedentes expuestos aborda la cuestión del derecho a la deducción del IVA soportado en casos donde el proveedor de los bienes o servicios en los que se base el derecho de deducción de dicho IVA ha podido cometer irregularidades fiscales. Esta cuestión se analiza en relación con la normativa fiscal húngara, alcanzándose conclusiones que son extensibles a otras legislaciones como la española, donde se trata de un tema conflictivo.

La interpretación que hace el TJUE es menos restrictiva que la aplicada por algunas autoridades fiscales nacionales (como la húngara y en algunos casos la española) toda vez que éstas en ocasiones exigen un alto nivel de diligencia a los sujetos pasivos, a los efectos del ejercicio del derecho de deducción del

IVA, en relación con la elección de sus proveedores, excluyendo tal derecho cuando no se han verificado una serie de cuestiones relacionadas con la “sustancia económica” de los proveedores (*test de culpa in eligendo*).

Básicamente, lo que aconteció en los casos enjuiciados por el TJUE es que las autoridades fiscales nacionales (húngaras) denegaron el derecho de deducción del IVA soportado por dos empresas en operaciones de entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas por proveedores en relación con los que se comprobó que habían cometido irregularidades fiscales no detectadas por el cliente/contratista. De hecho, las autoridades fiscales impusieron además sanciones tributarias y recargos sobre el empresario que ejerció el derecho de deducción del IVA, argumentando que el art.273 de la Directiva 2006/112/CE del IVA ampara la adopción de tales medidas frente al fraude y el contribuyente no había procedido con la diligencia debida a la hora de seleccionar a un proveedor no fraudulento. En concreto, la administración tributaria consideró que el contribuyente no había actuado con la diligencia debida exigida por la Ley del IVA, dado que no se había cerciorado de que el proveedor dispusiera de los medios humanos y materiales necesarios para ejecutar los contratos de entregas de mercancías y de obras (subcontratistas). A partir de tal comprobación de la falta de sustancia económica de los proveedores (contratistas), la Administración tributaria infiere o presume la “falta de realidad de la operación” y el “carácter ficticio de las facturas”. Tal comprobación del contratista termina desplegando efectos frente al sujeto pasivo en el marco de una suerte de “reverse audit” siendo denegado su derecho a la deducción del IVA, al haberse invocado de forma fraudulenta o abusiva el derecho de deducción del IVA derivado de la normativa comunitaria.

El TJUE salió al paso frente a estos planteamientos declarando lo siguiente:

- El contribuyente tiene derecho a la deducción del IVA cuando acredita la concurrencia de las formalidades establecidas por la normativa comunitaria (factura completa), esto es, aporta elementos indicativos de apariencia de buen derecho en relación con la transacción y la repercusión correcta del impuesto por parte del proveedor que no despierta sospechas o presente indicios de irregularidades fiscales.
- La carga de la prueba sobre la existencia de fraude o montaje abusivo en el que esté involucrado el contribuyente que soportó el IVA le corresponde a las autoridades fiscales. La Administración tributaria para poder denegar el derecho a la deducción del IVA debe acreditar mediante datos objetivos que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se base el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior. De no probarse tal circunstancia no cabe denegar el derecho a la deducción, ya que ello instauraría un sistema de responsabilidad objetiva que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. Los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de fraude en IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado.
- La exigencia de tales medidas de “diligencia debida” no pueden ser desproporcionadas y en todo caso deben ser objeto de examen casuístico dependiendo de las circunstancias del caso.

- Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.
- Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga documentación al respecto. Según el TJUE, tal función de control le corresponde a las autoridades fiscales y no puede ser trasladada íntegramente a los contribuyentes.

En suma, el TJUE se pronuncia reforzando el derecho de los sujetos pasivos a la deducción del IVA limitando los planteamientos de algunas Administraciones tributarias que vienen restringiendo el derecho a la deducción del IVA sobre la base de una impropia asignación a los propios sujetos pasivos de funciones de control fiscal de los proveedores.

El TJUE adopta una posición de equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y las medidas frente al fraude fiscal, en el sentido de que allí donde no existan indicios objetivos de fraude y se observen las formalidades propias de la normativa del IVA, en principio, los sujetos pasivos ostentan un derecho a la deducción del IVA soportado, correspondiendo a la Administración tributaria la carga de probar la existencia de indicios de fraude que implican una falta de diligencia debida por parte del sujeto pasivo.

El TJUE opta por rebajar el umbral de diligencia debida del ordenado comerciante a efectos de la deducción del IVA, pero sin reducir a la mínima expresión tal diligencia, de manera que los sujetos pasivos deben articular ciertos protocolos de verificación de sus proveedores para evitar el riesgo fiscal de la denegación del derecho a la deducción del IVA.

A este respecto, no se pierda de vista que la Administración tributaria española en un buen número de ocasiones ha desarrollado posiciones muy cercanas a la comentada, exigiendo un alto deber de diligencia (*culpa in eligendo*) a los sujetos pasivos a los efectos del ejercicio del derecho de deducción del IVA. Y la propia Audiencia Nacional ha convalidado estos planteamientos de la Administración llegando a afirmar que *“La irregularidad en el expedidor, y los defectos en la facturación, son reprochables a la recurrente, que tiene la obligación de controlar el cumplimiento de los deberes fiscales de sus proveedores, a efectos del IVA, mediante la responsabilidad que tiene en su elección”* (SAN de 14 de julio de 2000; en parecidos términos RTEAC de 3 de febrero de 2010); existen, no obstante, pronunciamientos en sentido contrario.

Alavistadeesteenfoqueadministrativoyconsiderandoigualmenteelsupuestoderesponsabilidadsubsidiaria delart.87.CincoLIVA(yelprevistoenelart.43.1.fLGT)elpronunciamientodelTJUEnopuedesinoserbienvenido, pero sin perder de vista las obligaciones de diligencia debida que corresponden a los sujetos pasivos. En este sentido, resulta del todo recomendable para las empresas la articulación de protocolos de diligencia debida en materia de IVA minimizando los riesgos fiscales relacionados con el derecho a la deducción del IVA soportado. Nótese que un test formal del proveedor (registro mercantil y NIF proveedor) podría ser

considerado insuficiente, resultando recomendable adoptar medidas que permitan probar (a posteriori) la realidad de la operación y la contratación con un proveedor aparentemente ordenado (no irregular). Tales protocolos son especialmente recomendables en sectores con un elevado nivel de subcontratación.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben 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 motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, 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 formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.
2. Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado 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, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar 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.

