

Los estándares de diligencia exigibles para el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 22 de octubre del 2015 (as. C-277/14), aclara cuáles son los estándares de diligencia exigibles a un empresario respecto del conocimiento de la situación tributaria de sus proveedores, de forma que, cumplidos aquéllos, las posibles irregularidades descubiertas respecto del proveedor no afecten al derecho del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a deducir las cuotas del impuesto que haya soportado.

En el supuesto analizado por el tribunal, una entidad polaca efectuó diversas compras de combustible —para ser utilizadas en su actividad económica— a otra entidad que emitió las correspondientes facturas. La adquirente procedió a deducirse las cuotas del IVA soportado, deducción que la Administración tributaria polaca denegó tras una inspección tributaria al entender que las compras se habían realizado a un «operador inexistente».

La inspección llegó a tal conclusión basándose en un conjunto de hechos, entre ellos, que la entidad proveedora no estaba registrada a efectos del IVA; que no presentaba declaración tributaria; que no pagaba impuestos; que no publicaba sus cuentas anuales; que no disponía de concesión para la venta de combustibles líquidos; que el inmueble designado como su domicilio social en el Registro Mercantil se

hallaba en un estado ruinoso, en condiciones que hacían imposible cualquier actividad económica, y en el hecho de que todos los intentos de ponerse en contacto con ella habían resultado infructuosos.

Por su parte, la entidad adquirente del combustible alegó en sus recursos que la denegación de su derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas resulta contraria al principio de neutralidad de dicho impuesto, ya que priva a un sujeto pasivo de buena fe del derecho a deducción. En defensa de su derecho alegó haber recibido de la proveedora documentos registrales que demostraban que dicha sociedad era un operador que ejercía sus actividades legalmente, a saber, un extracto del Registro Mercantil, la asignación de un número de identificación fiscal y un certificado de asignación de un número de identificación estadística.

Pues bien, en su análisis el tribunal parte de los requisitos tanto formales como materiales que, a tenor de la Sexta Directiva, debe cumplir el empresario para que pueda deducir las cantidades del IVA soportadas. En ese sentido, y por lo que atañe a los requisitos materiales, recuerda que es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

o prestados por otro sujeto pasivo. Por otro lado, los requisitos formales del derecho a deducción se resumen en la posesión de facturas formalizadas de acuerdo con la directiva, documentos que deben mencionar claramente, entre otros datos, el número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo haya efectuado la entrega, el nombre y la dirección completa de éste y la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados.

De entre todas las condiciones expuestas, la que más dudas suscitó al tribunal polaco que planteó la cuestión prejudicial era la referida a la condición de sujeto pasivo del IVA que debía reunir el proveedor, a su juicio inexistente en el momento en el que tuvieron lugar las entregas de combustible, tratándose por tanto de un sujeto inexistente y por ello incapaz de efectuar las entregas y de emitir facturas relativas a tales operaciones.

Examinando esta cuestión, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea parte de la interpretación amplia que debe hacerse del concepto de «sujeto pasivo» recogido en el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, basado en las circunstancias de hecho. En esa línea estima que dicha condición subjetiva no queda desvirtuada respecto del proveedor por hechos tales como el estado ruinoso del inmueble donde radica su domicilio fiscal o la eventual imposibilidad de establecer contacto con él. Además, del citado precepto comunitario tampoco se desprende que la condición de sujeto pasivo dependa, entre otras cuestiones, de la concesión por la Administración de algún tipo de autorización o licencia para el ejercicio de la actividad económica, de su obligación de publicar cuentas anuales, de la obligación de declarar el comienzo de su actividad imponible o del cumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar el IVA.

Las apreciaciones anteriores sirven de apoyo al Tribunal para concluir que el destinatario de los bienes goza del derecho a la deducción aunque el proveedor de éstos sea un sujeto pasivo no registrado a efectos del IVA, ahora bien, siempre que las facturas que documentan las entregas incluyan todas las informaciones antes referidas. Si esto es así, las autoridades tributarias no podrán denegar el

derecho a deducir argumentando que el emisor de la factura no dispone ya de una licencia de empresario y carece, por tanto, del derecho a utilizar su número de identificación fiscal; y es irrelevante, por otra parte, a efectos de la práctica de la deducción, si el proveedor ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta.

Al margen de las conclusiones expuestas sitúa el tribunal aquellos supuestos en los que el derecho a deducir se invoque de forma fraudulenta o abusiva, extremo que implicaría para la Administración tributaria la obligación de demostrar, con datos objetivos y sin exigir al sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que el sujeto pasivo «sabía o debería haber sabido» que la operación en la que basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude en el IVA.

2. Comentario

La cuestión de fondo abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones en nuestro país, siendo muchos los casos en los que la Administración tributaria, apreciando el incumplimiento por parte del proveedor de obligaciones tales como la ausencia de alta en el impuesto de actividades económicas, la falta de presentación de declaraciones a efectos del IVA o del impuesto sobre sociedades, o no contar con un domicilio fiscal conocido, ha denegado el derecho a deducir cuotas, y también gastos, respecto de los operadores que han adquirido bienes de tales sujetos. Tal postura ha sido refrendada en muchas ocasiones por los tribunales con afirmaciones como la contenida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio del 2000 (JUR 2001/103950) al señalar que el sujeto adquirente de los bienes «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 selección». Este tipo de pronunciamientos no hacen sino descargar todos los riesgos que conlleva el comercio de mercancías sobre el comprador, extremo que a nuestro juicio vulnera a todas luces la proporcionalidad invocada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al abordar los principios que deben inspirar la aplicación del IVA.

En ese sentido, en el contexto de las operaciones intracomunitarias de bienes, el Tribunal de Luxemburgo estima que «el reparto del riesgo entre el (en ese caso) proveedor y la Administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad» (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre del 2007, as. C-409/2004).

Afortunadamente también encontramos en nuestro país manifestaciones en la línea que acaba de señalarse. Así, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 8 de julio del 2009 (JUR 2009/449221), señaló que «no puede responsabilizarse a la entidad reclamante y destinataria de las entregas de materiales [...], del carácter ilocalizable de las entidades proveedoras (autorizadas para la repercusión del IVA por la Administración tributaria), ni de la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los proveedores, puesto que el control del cumplimiento no le corresponde al mismo, sino a la Administración tributaria». Dichas consideraciones condujeron al tribunal a concluir que «la Administración tributaria debe dirigirse contra el obligado tributario que incumpla sus obligaciones tributarias, sin que pueda responsabilizar de ello a un tercero».

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 36/2009, de 2 de enero del 2009, recuerda que «la legislación mercantil y fiscal no exigen a los contribuyentes que investiguen a sus proveedores», premisa que debe entenderse en términos de normalidad y proporcionalidad. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en su Sentencia 390/2010, de 7 de mayo, aclaraba que el hecho de que una sociedad haya incumplido sus obligaciones fiscales «no puede ir en perjuicio» de la entidad que le adquirió los bienes. Más argumentos a favor de esta postura se hallan en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 127/2006, de 17 de febrero, en la que el tribunal concluyó que «basta que un sujeto aparezca en el tráfico negocial como un empresario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que, el tercero que con

el contrate, de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiado en ella, pueda materializar todos los efectos fiscales derivados de la operación o negocio celebrado, y en concreto pueda deducirse el IVA repercutido». Añade esta última sentencia, además, que «la Administración tributaria debe partir de la buena fe de la actora que contrata en la apariencia de que quien actúa en el tráfico es empresario y puede emitir factura repercutiendo IVA. Y es precisamente la Administración, si duda de esa cualidad subjetiva del vendedor, quien deberá actuar contra él, exigiéndole las responsabilidades tributarias que procedieran».

Pues bien, en esa misma línea incide ahora el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia comentada, en la que, como se ha señalado, se dejan al margen de su conclusión final aquellos supuestos en los que el adquirente de los bienes «sabía o debería haber sabido» que la entrega formaba parte de un fraude del IVA, circunstancias cuya comprobación ha de recaer en la Administración sobre la base de datos objetivos y sin que ello conlleve la exigencia para el sujeto pasivo de verificaciones que no le incumben.

Con este último inciso el tribunal exige que la denegación del derecho a deducir basada en el conocimiento del fraude por parte del adquirente de los bienes se pruebe con datos objetivos, no pudiendo concretarse sobre la base de meras presunciones, sino a partir de un conjunto de indicios objetivos que releven una situación irregular o sospechosa.

En el sentido apuntado, el tribunal se sitúa en la línea de actuación de países de nuestro entorno, como es el caso de Francia, cuya Administración entiende que el conocimiento del fraude en el que un sujeto puede haber participado debe concretarse no sobre meras presunciones, sino sobre datos objetivos. Así, la Dirección General de Impuestos francesa interpreta los preceptos en los que el Code Général de Impôts regula las consecuencias que cabe atribuir al sujeto que «conoce o no puede ignorar» que ha participado en una operación ideada para defraudar el IVA, considerando que la Administración debe «demostrar», «no presumir», que el operador ha participado en

un fraude. La carga de la prueba requiere que los elementos que la Administración pueda reunir sean objetivos y convincentes o incontestables o, todo lo más, que juntos constituyan un grupo de hechos precisos y enlazados a partir de los cuales el operador no pueda pretender alegar con éxito que ha ignorado la existencia del fraude¹.

De ese modo, la denegación del derecho de deducción o la exigencia de responsabilidad a un sujeto que, sin cometer el fraude en primera persona, se entiende que ha participado en él sobre la base de su conocimiento acerca de la existencia de la trama en cuestión, se haya sometido en nuestro país vecino a la constatación de una serie de extremos que, unidos, permiten concretar con mayor precisión lo que, en última instancia, no deja de ser un elemento marcadamente subjetivo.

Pues bien, en esa línea se mantiene precisamente el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia comentada, ahondando así en argumentos mantenidos en pronunciamientos anteriores del tribunal que, afortunadamente, ya se han visto reflejados en fallos de nuestros tribunales (*vid.* STS de 5 de mayo del 2014, RJ 2014/2700).

Así las cosas, en línea con esta jurisprudencia comunitaria, resulta recomendable, como estándar de buena diligencia, que los operadores económicos, al recibir bienes o servicios, verifiquen, cuando menos en el marco de operaciones críticas, una serie de indicios formales de *good standing* de sus proveedores, datos a los que hace referencia el tribunal en la sentencia objeto de este comentario.

¹ *Vid.* Instrucción de la Direction Général des Impôts n.º 124, de 30 de noviembre del 2007, *Bulletin Officiel des Impôts*, 3 A-7-07, p. 4.