

La deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se opere con contribuyentes declarados inactivos

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza, a efectos de la deducción del impuesto sobre el valor añadido, las consecuencias que pueden derivarse para un operador económico del hecho de adquirir bienes o servicios de un sujeto que se halle incluido en un listado de contribuyentes «inactivos».

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 19 de octubre del 2017 (as. C-101/16), analiza un litigio suscitado a raíz de la impugnación de una resolución administrativa en la que la Administración tributaria rumana deniega a una entidad domiciliada en Rumanía el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido pagado por los servicios prestados por otra empresa, con sede en Bucarest, emisora de una factura en la que aparecen desglosados el gasto y el aludido impuesto indirecto.

El motivo principal alegado por la Administración para defender tal conclusión —también acogido por los tribunales que entendieron de los recursos posteriores— pivotó sobre el hecho de que, antes de la fecha de celebración del contrato, la empresa prestadora de los servicios había sido declarada contribuyente «inactiva» —resultando excluida del registro de los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido por no haber presentado las declaraciones tributarias legalmente establecidas—, extremo que, a tenor de la legislación rumana, implica para los adquirentes de bienes y servicios de tales contribuyentes la pérdida de la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

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.

Ante esa situación, la entidad afectada por la pérdida de la deducción del impuesto alegó, en primer lugar, que la declaración de inactividad de la empresa con la que había contratado nunca le fue notificada, sino que tan sólo se había publicado en la sede de la Agencia tributaria y en la página web de ésta. Además, adujo que la entidad prestadora de los servicios había ingresado en el Tesoro Público el impuesto percibido de la entidad afectada.

En ese contexto, el tribunal europeo comienza su análisis recordando aspectos tales como la función que el derecho de deducción cumple como mecanismo esencial del impuesto sobre el valor añadido, su finalidad o los requisitos materiales y formales a los que la Directiva 2006/112 supe-dita el ejercicio de tal derecho; se acoge a estos efectos a su criterio reiterado en virtud del cual la omisión de determinados requisitos formales no implica automáticamente la pérdida del derecho a deducir, salvo que éste se invoque de forma abusiva o fraudulenta.

En esa línea reconoce el tribunal que la lucha contra el fraude en el impuesto sobre el valor añadi-do es un objetivo que deben perseguir todos los Estados miembros. Ello debe conducirlos a adop-tar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para lograrlo, ahora bien, sin que dicha afirmación pueda implicar la adopción de soluciones que excedan de lo necesario para al-canzar tales objetivos, de tal modo que acaben desembocando en un cuestionamiento sistemático del derecho a deducir el impuesto y, por tanto, de su neutralidad.

Con estas premisas, el tribunal analiza, en primer lugar, si el nivel de diligencia exigido a los ope-radores económicos en el supuesto analizado se adecua o no al Derecho de la Unión Europea. Sobre este aspecto recuerda la existencia de reiterada jurisprudencia en la que se declara que no se puede obligar a los sujetos pasivos a llevar a cabo comprobaciones tan complejas y exhaustivas sobre sus proveedores que impliquen *de facto* transferirles los actos de control que sólo incumben a la Administración.

Pues bien, en relación con esta cuestión, el tribunal considera que esta situación no se produce en el caso planteado, ya que la normativa rumana no transfiere al sujeto pasivo dichos actos de control, sino que lo informa del resultado de una investigación administrativa en virtud de la cual se declara inactivo a un contribuyente. De ese modo, la única obligación que de ello se deriva para el sujeto pasivo es la de consultar el listado de tales sujetos que se publica en la web de la Agencia Tributaria. Esta verificación —apunta el tribunal— es sencilla de realizar, por lo que es razonable que la misma pueda exigirse a los operadores económicos.

No obstante y tras continuar con el análisis de la normativa rumana en la que se regulaba la cuestión controvertida, mayores dudas suscita para el tribunal la adecuación al Derecho europeo del precepto del Código Tributario rumano en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, pues dicha norma no preveía una regularización en favor del sujeto pasivo cliente pese a la prueba del pago del impuesto sobre el valor añadido por el sujeto pasivo proveedor, estableciendo, por tanto, una denegación definitiva del derecho de deducción.

A esos efectos y aun cuando el Gobierno rumano señaló que la ley había sido modificada en ese aspecto, de forma que desde el 1 de enero del 2017 la reactivación de un contribuyente declarado inactivo anulaba los efectos fiscales de la inactivación tanto para el contribuyente afectado como para sus socios comerciales, los cuales recuperarán en ese caso el derecho a la deducción del impuesto correspondiente a las transacciones efectuadas durante el periodo de inactividad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado que la normativa rumana aplicable al caso sí «excede de lo necesario para alcanzar el objetivo legítimo perseguido por la citada directiva».

En consecuencia, el tribunal —que no accedió a la pretensión del Gobierno rumano relativa a la limitación temporal de los efectos de la sentencia— concluye que la normativa rumana analizada se opone a la Directiva 2006/112, dado que deniega el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido a un sujeto que ha contratado con un contribuyente inactivo que emitió la factura correspondiente «cuando dicha denegación del derecho a deducción es sistemática y definitiva, ya que no admite la prueba de la inexistencia de fraude o de pérdida de ingresos tributarios».