



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 21 de junio de 2012 *

«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»

En los asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Baranya Megyei Bíróság (Hungría) y por el Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Hungría) mediante respectivas resoluciones de 9 de febrero y de 9 de marzo de 2011, recibidas en el Tribunal de Justicia el 22 de febrero y el 23 de marzo de 2011, en los procedimientos entre

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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de marzo de 2012;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Fehér y por las Sras. K. Szíjjártó y K. Veres, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. S. Centeno Huerta, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. P. Moser, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. V. Bottka y A. Sipos y por la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).
- 2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios entre, por un lado, la mercantil Mahagében Kft. (en lo sucesivo, «Mahagében») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Administración tributaria regional de Dél-Dunántúl) y, por otro, el Sr. Dávid y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Administración tributaria regional de Észak-Alföld), relativos a la denegación por la administración tributaria del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en relación con operaciones consideradas sospechosas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 La Directiva 2006/112 derogó la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la sustituyó a partir del 1 de enero de 2007, conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413. Según los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/112, era necesario refundir la Sexta Directiva a fin de presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y racional con una estructura y una redacción modificadas, pero, en principio, sin aportar cambios de fondo. Así pues, las disposiciones de la Directiva 2006/112 son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.
- 4 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, que reproduce esencialmente los términos del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, somete al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 5 A tenor del artículo 167 de la Directiva 2006/112, redactado en términos idénticos a los del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

- 6 El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, que reproduce en esencia los términos del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 séptimo, apartado 1, de esta última Directiva, 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 El artículo 178 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 4, rubricado «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», del título X de dicha Directiva, establece:

«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;

[...]»

- 8 Dicho precepto se corresponde con el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 séptimo, apartado 2, de dicha Directiva, que se remite a los requisitos establecidos en el artículo 22, apartado 3, de la misma Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de ésta.

- 9 A tenor del artículo 220, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que retoma en lo esencial los términos del artículo 22, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, 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 las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

- 10 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 retoma en lo esencial los términos del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, y enumera, sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la Directiva 2006/112, las menciones que son obligatorias a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221 de dicha Directiva.

- 11 El artículo 273 de la Directiva 2006/112, que está redactado en términos sustancialmente idénticos a los del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, dispone:

«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.»

Derecho húngaro

- 12 El artículo 32, apartado 1, letra a), de la Ley n° LXXIV de 1992, del impuesto sobre el valor añadido [az átalános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.); en lo sucesivo, «Ley del IVA»], establece que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor el importe del impuesto que, como consecuencia de una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a su favor, le haya repercutido otro sujeto pasivo.
- 13 A tenor del artículo 34, apartado 1, de dicha Ley, «únicamente podrá ejercer el derecho a deducción el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto que lleve su contabilidad conforme a los sistemas de partida simple o de partida doble.»
- 14 Según el artículo 35, apartado 1, letra a), de la misma Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley general tributaria, el derecho a deducción únicamente podrá ejercerse si se dispone de documentos que acrediten de manera fidedigna el importe de la cuota del impuesto soportada. Tendrán la consideración de tales las facturas, las facturas simplificadas y los documentos que produzcan sus efectos, expedidos a nombre del sujeto pasivo.
- 15 El artículo 44, apartado 5, de la Ley del IVA dispone:

«El emisor de la factura o de la factura simplificada será responsable de la veracidad de los datos que figuren en éstas. Los derechos en materia de tributación del sujeto pasivo que figure en el documento justificante como adquirente no podrán perjudicarse si éste 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.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-80/11

- 16 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.
- 17 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.
- 18 Mediante resolución de 1 de junio de 2010, 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.

- 19 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 del artículo 44, apartado 5, de 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.
- 20 Mahagében presentó recurso ante el Baranya Megyei Bíróság (Tribunal provincial de Baranya) solicitando la anulación de la deuda tributaria, la sanción y el recargo de mora declarados a su cargo. Alega, en particular, 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. Además, observa que se cercioró de la calidad y cantidad de la mercancía en el momento de la recepción de ésta en su establecimiento, que era el lugar de ejecución de la entrega según el contrato.
- 21 El Baranya Megyei Bíróság duda de que sea posible 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.
- 22 Al considerar que la solución del litigio principal depende de la interpretación del Derecho de la Unión, el Baranya Megyei Bíróság 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?»

Asunto C-142/11

- 23 El litigio principal del asunto C-142/11 trata de dos operaciones diferentes.
- 24 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.
- 25 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.
- 26 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.
- 27 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.
- 28 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.
- 29 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.
- 30 El Sr. Dávid recurrió ante el Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (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.

- 31 El Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság se plantea si el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado sin efectuar comprobaciones complementarias en el supuesto de que la autoridad tributaria no demuestre que se ha producido un comportamiento culposo o doloso, eventualmente destinado a eludir los impuestos, imputable al emisor de la factura o a los emisores de otras facturas destinadas a éste, comportamiento del que el receptor de la factura, a saber, el sujeto pasivo, no era consciente o en el que no ha participado.
- 32 Dicho órgano jurisdiccional considera que, habida cuenta de lo dispuesto en la Sexta Directiva, 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 al artículo 44, apartado 5, de la Ley del IVA.
- 33 En estas circunstancias, el Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság 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?»
- 34 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 2011 se acumularon los asuntos C-80/11 y C-142/11 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 35 Con carácter preliminar ha de señalarse que, habida cuenta de las distintas fechas en que se produjeron los hechos de los litigios principales, las cuestiones planteadas se refieren tanto a la Sexta Directiva como a la Directiva 2006/112. Tal y como se desprende del apartado 3 de la presente sentencia, esta última Directiva no aportó, en principio, cambios de fondo con respecto a la Sexta Directiva. En particular, las disposiciones de ambas Directivas que resultan pertinentes en los litigios principales son sustancialmente idénticas. En estas circunstancias, basta con analizar las cuestiones planteadas en relación con las disposiciones de la Directiva 2006/112 (véase en este sentido la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Slaby y otros, C-180/10 y C-181/10, Rec. p. I-8461, apartados 28 y 49 a 51).

Sobre las cuestiones planteadas en el asunto C-142/11

- 36 Mediante dichas cuestiones, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente interesa saber, en esencia, si los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 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 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 uno de los prestadores de servicios de éste, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite que el sujeto pasivo en cuestión tuviera conocimiento del referido comportamiento irregular o que contribuyera al mismo.
- 37 Para responder a dichas cuestiones, ha de recordarse en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véanse, entre otras, las sentencias de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, Rec. p. I-8195, apartado 28; de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 14, y de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría, C-274/10, Rec. p. I-7289, apartado 42).
- 38 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, entre otras, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 47; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Rec. p. I-8791, apartado 34, y Comisión/Hungría, antes citada, apartado 43).
- 39 El régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse entre otras las sentencias Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 44; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 78; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 48, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartado 24).
- 40 La cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado. En efecto, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 26, así como las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 54, y Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 49).
- 41 En segundo lugar, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (véanse, entre otras, las sentencias Halifax y otros, antes citada, apartado 71; de 7 de diciembre de 2010, R, C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 36, y de 27 de octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec. p. I-10853, apartado 50). A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasiones que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (véanse, entre otras, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 32; Halifax y otros, antes citada, apartado 68, y Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54).

- 42 Por consiguiente, corresponde a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva (véanse en este sentido las sentencias Fini H, antes citada, apartados 33 y 34; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 55, y de 29 de marzo de 2012, Véleclair, C-414/10, apartado 32).
- 43 Pues bien, en cuanto atañe al litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que es incontrovertido que el demandante en el litigio principal, quien pretende ejercitar el derecho a deducción, es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y que las prestaciones de servicios sobre las que desea fundamentar ese derecho fueron utilizadas posteriormente por el demandante para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.
- 44 Asimismo, de la resolución de remisión se deduce que las cuestiones planteadas se basan en las premisas de que, primero, la operación por la que se pretende ejercer el derecho a deducción se ha efectuado tal y como se desprende de la correspondiente factura y, segundo, que dicha factura contiene toda la información exigida por la Directiva 2006/112, de modo que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por dicha Directiva para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción. En particular, ha de observarse que la resolución de remisión no indica que el demandante en el litigio principal haya procedido él mismo a manipulaciones como la presentación de declaraciones falsas o la expedición de facturas irregulares.
- 45 Dadas las circunstancias, sólo cabe denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción sobre la base de la doctrina jurisprudencial recogida en los apartados 56 a 61 de la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, según la cual debe quedar acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa 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.
- 46 En efecto, un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de operaciones sujetas que realice posteriormente (véase la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 56).
- 47 En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la citada Directiva, tal y como se ha recordado en los apartados 37 a 40 de la presente sentencia, sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata 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 (véanse en este sentido las sentencias antes citadas Optigen y otros, apartados 52 y 55, y Kittel y Recolta Recycling, apartados 45, 46 y 60).
- 48 En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartado 32, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rec. p. I-771, apartado 23).
- 49 Dado que, como se ha expuesto en el apartado 45 de la presente sentencia, la denegación del derecho a deducción es una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye ese derecho, corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas.

50 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas en el asunto C-142/11 que los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 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 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 uno de los prestadores de servicios de éste, 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.

Sobre las cuestiones planteadas en el asunto C-80/11

51 Mediante dichas cuestiones, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente interesa saber, en esencia, si 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.

52 A este respecto, de la resolución de remisión y, en particular, de la primera cuestión se desprende que las cuestiones planteadas en el asunto C-80/11, al igual que las planteadas en el asunto C-142/11, se basan en la premisa de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción, concretamente el requisito de que el sujeto pasivo disponga de una factura que certifique la entrega de bienes y sea conforme con lo dispuesto en dicha Directiva. Por consiguiente, habida cuenta de la respuesta dada en el apartado 50 de la presente sentencia, que resulta igualmente válida a efectos de las entregas de bienes, el derecho a deducción sólo puede denegarse en caso de que se 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 el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas.

53 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 un fraude en el 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 (véase la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 51).

54 En cambio, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pueda exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse en este sentido las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartados 65 y 68; Netto Supermarkt, antes citada, apartado 24, y de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Rec. p. I-14191, apartado 25).

55 Además, con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.

- 56 No obstante, si bien dicho precepto confiere a los Estados miembros un margen de apreciación (véase la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, apartado 23), el párrafo segundo del mismo artículo señala que no podrá utilizarse dicha facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3, rubricado «Facturación», del título XI, rubricado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», de dicha Directiva y, en particular, en el artículo 226 de ésta.
- 57 Además, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por consiguiente, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA ni, por lo tanto, la neutralidad de dicho impuesto, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véanse en este sentido, entre otras, las sentencias *Gabalfrisa* y otros, antes citada, apartado 52; *Halifax* y otros, antes citada, apartado 92; de 21 de octubre de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rec. p. I-10385, apartado 49, y *Dankowski*, antes citada, apartado 37).
- 58 En cuanto a las medidas nacionales controvertidas en el litigio principal, ha de observarse que la Ley del IVA no impone obligaciones concretas, sino que se limita a establecer, en su artículo 44, apartado 5, que los derechos en materia de tributación del sujeto pasivo que figure en una factura como adquirente no podrán perjudicarse si éste 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.
- 59 Dadas las circunstancias, de la jurisprudencia citada en los apartados 53 y 54 de la presente sentencia se desprende que la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende esencialmente de las circunstancias de dicho caso.
- 60 Ciertamente, 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, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.
- 61 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 y 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 de documentación al respecto.
- 62 En efecto, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes.
- 63 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados (véanse las sentencias de 17 de julio de 2008, *Comisión/Italia*, C-132/06, Rec. p. I-5457, apartado 37, y de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 21).
- 64 A estos efectos, la Directiva 2006/112 establece, en particular, en su artículo 242 la obligación de que los sujetos pasivos lleven una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la administración fiscal. Con el fin de facilitar el ejercicio de esta tarea, los

artículos 245 y 249 de dicha Directiva establecen el derecho de las autoridades competentes a acceder a las facturas que el sujeto pasivo está obligado a conservar con arreglo al artículo 244 de la misma Directiva.

- 65 De ello se deduce que, en caso de imponer a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, las medidas citadas en el apartado 61 de la presente sentencia, la administración tributaria estaría transfiriendo, contrariamente a las citadas disposiciones, sus propias tareas de control a los sujetos pasivos.
- 66 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas en el asunto C-80/11 que 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.

Costas

- 67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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 uno de los prestadores de servicios de éste, 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.

Firmas