

El TS fija como doctrina que se puede denegar la deducción del IVA autorrepercutido -en el régimen de inversión de sujeto pasivo- cuando en la autofactura no conste de manera deliberada el proveedor de los bienes adquiridos

Se plantea en el presente litigio si se puede denegar la deducción de las cuotas del IVA autorrepercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la autofactura expedida no conste el proveedor de los bienes adquiridos.

La Sala, teniendo presente la STJUE de 11 de noviembre de 2021, asunto C281/20, Ferimet, S.L, dictada en virtud de la cuestión prejudicial planteada en el presente recurso, establece como doctrina jurisprudencial que se puede denegar la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido autorrepercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la autofactura expedida a tal efecto no conste el proveedor de los bienes adquiridos, en aquellos casos en que esa falta de constancia no es puramente formal o errónea, sino que es deliberada, esto es, sin que el sujeto pasivo ofrezca razón sobre la identidad de dicho proveedor, cuando con ello se impida a la Administración tributaria la identificación del aquél y acreditar su condición de sujeto pasivo como requisito material del derecho a deducir el IVA. A tal efecto, no está condicionada la falta de derecho a deducir a la causación de una ventaja fiscal en favor del sujeto pasivo o de un tercero.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 22/02/2022

Nº de Recurso: 1820/2018

Nº de Resolución: 223/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 1820/2018, interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en nombre y representación de la sociedad FERIMET, S.L., contra la sentencia nº 860/2017, de 23 de noviembre, dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 510/2014. Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 23 noviembre de 2017, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"[...] Se desestima el recurso contencioso administrativo número 510/2014 interpuesto por la entidad FERIMET, SL, como sociedad absorbente (sic) de Compañía Fragmentadora Valenciana, SA [...]".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Ángel Montero Brusell, en nombre de Ferimet, S.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 13 de febrero de 2018 contra aquélla.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas: (i) el artículo 84.1.c), en relación con los artículos 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 114 y 165, todos ellos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA); (ii) los artículos 17, 18.1.d) y 21.1.b) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (Sexta Directiva IVA); (iii) los artículos 9.3 y 31 de la Constitución Española; (iv) el artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y (v) los artículos 26, 184, 187, 191 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 19 de febrero de 2018, que ordena el emplazamiento para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiéndolo hecho el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en nombre de la entidad recurrente, el 17 de abril de 2018 y el Abogado del Estado, en el de la Administración recurrida, el 9 de octubre de 2018, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 2 de julio de 2018, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

"[...] Determinar si, conforme a lo dispuesto en los artículos 84.1.2.c), 92 , 93 , 94 , 95 , 96 , 97 , 98 y 165 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, interpretados en relación con los artículos 168

, 193 y 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se puede denegar la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido autorrepercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la autofactura expedida no conste el proveedor de los bienes adquiridos [...]".

2. El procurador Sr. Montero Reiter, en la representación ya acreditada de la mercantil Ferimet, S.L., mediante escrito fechado el 21 de septiembre de 2018, interpuso recurso de casación, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y termina solicitando:

"[...] Que...se estime, y se anule la citada sentencia con reconocimiento del derecho de mi representada a la deducibilidad de las cuotas de IVA autosoportadas [...]".

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado formuló oposición el 29 de noviembre de 2018, solicitando en él del Tribunal "[...]dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se propugna en el anterior apartado tercero de este escrito, desestime el recurso confirmando íntegramente la sentencia recurrida [...]".

QUINTO.- Vista pública, suspensión del recurso, alegaciones de las partes y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

1. Por providencia de 24 de mayo de 2019, se acordó la celebración de vista pública, que tuvo lugar el 8 de octubre de 2019.

2. Por providencia de 4 de noviembre de 2019 se acuerda la suspensión del plazo para dictar sentencia, a fin de oír a las partes por 10 días sobre el posible planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. Alegaciones de las partes sobre la resolución de la cuestión prejudicial.

El Abogado del Estado presentó alegaciones el 13 de noviembre de 2019, en que expresó "su conformidad con el planteamiento de la cuestión prejudicial en la medida en que puede contribuir a esclarecer el alcance o los efectos que ha de producir la consignación de un proveedor ficticio cuando por tratarse de un supuesto de inversión del sujeto pasivo, no se obtiene, aparentemente, una ventaja fiscal y además no se duda de la realidad de la operación".

El procurador Sr. Montero Reiter, en la representación reseñada, presentó alegaciones el 20 de noviembre de 2019, afirmando: "...resulta[ndo] de aplicación el régimen de inversión del sujeto pasivo (autoliquidación), al que se refiere el art. 84.Uno.2 c) de la LIVA, -en sí mismo un mecanismo antifraude-, y dado que la Administración fiscal dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo (mi representada), es deudor del IVA en su condición de sujeto destinatario de las entregas de materiales de recuperación, no resultaría preciso el planteamiento de la cuestión en los términos que se nos traslada, pues la exigencia relativa a la consignación del proveedor en la autofactura aparecería como un requisito suplementario, que imposibilitaría ejercer el derecho a deducir el IVA soportado (STJUE BOCKEMÜHL, apartado 51)".

4. Auto de suspensión del recurso de casación.

El 11 de febrero de 2020 se dictó auto en el que se acuerda:

"[...] Primero. Suspender el procedimiento hasta la resolución del incidente prejudicial. Segundo. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

1. Si el artículo 168 y concordantes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo , de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del TJUE que la interpreta, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, o de autoliquidación en terminología del Derecho de la UE, expiden el título justificativo (factura) de la operación de adquisición de bienes que realizan incorporando a dicho título un proveedor ficticio, siendo así que resulta incontrovertido que la adquisición fue efectivamente realizada por el empresario en cuestión, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

2. En el supuesto de que una práctica como la descrita -que ha de reputarse conocida por el interesado-, pudiera calificarse como abusiva o fraudulenta a efectos de no permitir la deducción del IVA soportado, si resulta necesario para negar dicha deducción que se pruebe cumplidamente la existencia de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA.

3. Por último, de ser necesaria dicha prueba, si la ventaja fiscal que permitiría negar la deducción y que, en su caso, ha de identificarse en el caso concreto, debe ir referida exclusivamente al propio contribuyente (adquirente de los bienes), o cabe, eventualmente, que concurra en otros intervinientes en la actuación".

5. Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por providencia 17 de septiembre de 2020 se acordó unir la comunicación recibida por el TJUE, a la que se adjunta auto de la Sala del TJUE en el asunto C-610/19 y se ruega informe si, a la vista de dicho auto, mantiene las preguntas planteadas en el asunto C-281/2020 y oír a las partes para alegaciones.

El Abogado del Estado presenta escrito de alegaciones el 28 de septiembre de 2020, en que manifiesta: "Quedaría por examinar si es necesario acreditar que FERIMAT ha disfrutado de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA. La cuestión no está definitivamente resuelta tomando en consideración que la forma de actuar del sujeto pasivo dificulta el control del sistema de IVA por la Administración tributaria".

El procurador Sr. Montero Reiter, en la indicada representación de FERIMET, S.L. presentó alegaciones el 28 de septiembre de 2020 donde manifiesta: "esta parte está interesada en que se eleve propuesta al Juez Ponente para que, con arreglo al artículo 99 del Reglamento del Procedimiento -citado por el Auto de 3 de septiembre-, previos los trámites oportunos, se resuelva la cuestión planteada mediante Auto acordando el reconocimiento del derecho de CFV (Ferimet) a deducir el IVA auto-soportado pues, una práctica nacional consistente en su denegación -como hizo la Administración tributaria española- debe reputarse contraria a la Directiva 2006/112/ CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, interpretada a la luz de los principios de neutralidad, de efectividad y de proporcionalidad".

Por providencia de la Sala de 7 de octubre de 2020 se acuerda: "[...] A la vista de la solicitud formulada por el Secretario del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, respóndase a la cuestión suscitada en el sentido de que SE MANTIENEN EN SU INTEGRIDAD LAS PREGUNTAS PLANTEADAS EN EL ASUNTO PREJUDICIAL

C-281/20 , "FERIMET", y ello a la vista de las diferencias que pueden identificarse entre dicho procedimiento y el asunto C-610/19 , resuelto por auto del Tribunal de Justicia (Sala Décima) de fecha 3 de septiembre de 2020, fundamentalmente en relación con la situación del sujeto pasivo del IVA (en régimen de inversión), respecto de la eventual existencia de fraude y, sobre todo, en atención a la necesidad o no de acreditar que el interesado ha disfrutado de una ventaja fiscal incompatible con los fines que persigue la regulación del IVA".

6. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.

Recibida sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de noviembre de 2021, por providencia de 15 de noviembre de 2021 se acuerda unir la sentencia a los autos y oír a las partes por diez días para alegaciones.

El Abogado del Estado presenta alegaciones de 29 de noviembre de 2021, afirmando que: "En conclusión, en las circunstancias del presente caso, la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 11-11-21, asunto C-281/20

, permite denegar la deducción del IVA soportado por FERIMET, S.L."

La sociedad recurrida formuló alegaciones en este sentido: "[...] Por ello, en el caso que nos ocupa, resultando de aplicación el régimen de inversión del sujeto pasivo (autoliquidación), al que se refiere el art. 84.Uno.2

c) de la LIVA -en sí mismo un mecanismo antifraude que garantiza la recaudación y el control del IVA-, y dado que la Administración fiscal dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo (mi representada) es deudor del IVA en su condición de sujeto destinatario de las entregas de materiales de recuperación, y que el verdadero proveedor, identificado no, necesariamente también tiene la condición sujeto pasivo de IVA, bajo el principio de neutralidad no resultaría conforme a Derecho denegarle el derecho a deducir las cuotas de IVA auto-soportadas, so pena de gravar al empresario con una capacidad económica inexistente, generándole doble imposición, sólo salvada con una corrección al amparo del principio de regularización íntegra".

7. Señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 17 de diciembre de 2021 se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 15 de febrero de 2022, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en resolver si la sentencia impugnada es o no conforme a Derecho en la interpretación que ofrece de las normas jurídicas aplicables al caso, teniendo en cuenta que el recurso ha de resolverse en función y a la vista de la doctrina contenida en la STJUE (Sala Quinta), de 11 de noviembre de 2021, recaída en el asunto C 281/20.

A ella habremos de referirnos, en los términos en que quedará concretado nuestro razonamiento, a fin de despejar la incógnita que plantea el auto de admisión, la de determinar si, conforme a lo dispuesto en los artículos 84.1.c), 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 165 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido -LIVA-, interpretados en relación con los artículos 168, 193 y 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se puede denegar la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido autorrepercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la autofactura expedida no conste el proveedor de los bienes adquiridos.

SEGUNDO.- Antecedentes del caso. La cuestión prejudicial sobre el Derecho de la Unión Europea planteada por esta Sala.

Como se ha anticipado, estamos en presencia de un recurso de casación dirigido contra una sentencia, arriba reseñada, que desestimó el recurso de FERIMET y consideró ajustada a Derecho la denegación del derecho a la deducción de cuotas soportadas de IVA en un supuesto de inversión del sujeto pasivo (de los definidos en el artículo 84.1.c) de la Ley del IVA, referido en este caso a la entrega de materiales de recuperación o desechos -lo conocido como venta de chatarra-) porque, en los términos que seguidamente se especifican, el contribuyente incurrió en simulación relativa, al consignar como proveedor de los bienes a una persona ficticia.

En este asunto, esta Sala Tercera del Tribunal Supremo planteó cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea al objeto de determinar si, ante la consignación deliberada en la autofactura de un proveedor ficticio, cabe negar el derecho a la deducción cuando (i) la operación se ha realizado efectivamente y (ii) no consta que el adquirente haya obtenido una ventaja fiscal.

Conviene reproducir, en lo pertinente, los términos del auto de planteamiento de la citada cuestión -de 11 de febrero de 2020- en que se reflejan de modo exhaustivo los hechos sucedidos, los términos de la sentencia a quo, la legislación comunitaria y nacional y la jurisprudencia del TJUE y del TS (el subrayado es de esta sentencia):

"[...] PRIMERO. Los hechos del litigio seguido ante el Tribunal Supremo.

1. La sociedad aquí recurrente (FERIMET, SL) adquirió de la sociedad RECICLATGES DE TERRA ALTA en el año 2008 determinados materiales de recuperación (chatarra), declarando por el sistema de inversión del sujeto pasivo del IVA extendiendo, al respecto, las correspondientes autofacturas.

2. La Inspección de los Tributos, en un procedimiento de comprobación e inspección, consideró que el proveedor de aquel material (RECICLATGES DE TERRA ALTA) carece de los medios materiales y personales necesarios para su entrega, debiendo reputarse falsas las facturas que emite al comprador hoy recurrente y, por tanto, incurso la operación en simulación relativa pues, aunque no puede negarse la entrega de los materiales, se ha ocultado deliberadamente a su verdadero proveedor. Y por esa misma razón, siempre según la Inspección, no procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas que pretende el contribuyente (FERIMET, SL), criterio que fue confirmado por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña.

3. La mencionada sociedad impugnó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña aquellas resoluciones administrativas, invocando al respecto la normativa española y europea y la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia y argumentando, en síntesis, lo siguiente:

3.1. Que resulta un hecho no controvertido (aceptado por la Inspección) la realidad de la compra del material de recuperación efectuada por FERIMET.

3.2. Que la consignación de un proveedor ficticio es un mero requisito formal habida cuenta que, materialmente, la adquisición tuvo lugar.

3.3. Que no puede negarse la deducción, según la normativa y la jurisprudencia europeas, cuando consta la realidad de la operación y cuando el régimen de inversión del sujeto pasivo que aquí se aplica garantiza, no solo la recaudación del IVA y su control, sino -sobre todo- la inexistencia de ventaja fiscal alguna que pueda obtener el contribuyente.

4. El citado órgano judicial dictó sentencia desestimatoria el 23 de noviembre de 2017 amparándose en los siguientes fundamentos, resumidos en lo esencial:

4.1. "En lo que respecta a las facturas emitidas (...) en relación a las que la Inspección apreció una simulación relativa, es decir, ocultación del verdadero proveedor (...) la Inspección acreditó sobradamente la simulación del autor de las entregas (...) sin que la recurrente haya alcanzado en modo alguno a desvirtuar la conclusión".

4.2. La consignación del proveedor como extremo que ha de constar en la auto-factura "no puede considerarse como una mención puramente formal al ser un elemento que permite el control de la regularidad de la cadena del IVA, se articule o no como auto-factura, y por tanto incide en el principio de neutralidad del impuesto".

4.3. "Si bien es cierto que en el régimen de inversión del sujeto pasivo no existe, en principio, una pérdida de ingresos fiscales al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, ello no supone que aun cuando se consigue una operación no real- en este caso respecto al proveedor - se tenga el derecho a deducir, pues este derecho a deducir está sujeto al cumplimiento de los presupuestos materiales, entre los que se encuentra la realidad del consignado como proveedor".

5. En el recurso de casación interpuesto por FERIMET, SL contra la indicada sentencia se afirma que la normativa reguladora del impuesto (nacional y europea) y la abundante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que cita conducen, necesariamente, a considerar que tenía derecho a deducirse las cuotas de IVA soportadas en la operación que analizamos.

Partiendo, en efecto de que la propia empresa era la verdadera destinataria de la operación y que compró y recibió efectivamente la chatarra, afirma que no hubo, ni podía haber, pérdida de ingresos fiscales porque (i) no debía IVA al estar en régimen de "autoliquidación" o inversión del sujeto pasivo y (ii) tampoco lo debían sus proveedores, pues no podían repercutir el IVA al hallarse en dicho régimen de inversión del sujeto pasivo.

6. El abogado del Estado, al oponerse al recurso, ha reiterado los razonamientos expuestos en la sentencia recurrida, haciendo hincapié en tres argumentos: el primero, que es un hecho incuestionable la existencia de la simulación relativa al consignarse un proveedor ficticio de los materiales; el segundo, que esa ocultación a la Hacienda Pública de la identidad del verdadero proveedor debe reputarse como vinculada al fraude, tanto del IVA como de los impuestos directos; la tercera, que el recurrente no ha acreditado la inexistencia de la ventaja fiscal que aduce.

SEGUNDO . Sobre el régimen de inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la controversia suscitada en autos.

1. Es sabido que, con carácter general, el sujeto pasivo de este impuesto indirecto es la persona física o jurídica que, en su condición de profesional o empresario, emite una factura y repercute el IVA a su cliente, para después entregar a Hacienda cada tres meses el importe de todo este IVA que ha recaudado. Por eso -como regla- el sujeto pasivo es quien emite la factura , quien repercute el IVA y quien después presenta la declaración del impuesto e ingresa el IVA en el Tesoro Público.

2. Existen, sin embargo, determinados supuestos, previstos en el artículo 84.uno.2º, 3º y 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en los que quien debe declarar e ingresar el IVA es el destinatario de la factura, no el emisor de la misma.

3. Uno de esos supuestos de "inversión del sujeto pasivo" (siempre con la condición de que el destinatario de la operación sea otro profesional o empresario, no un particular) es el contemplado en el artículo 84.Uno.2.c), esto es, el caso de los empresarios cuya actividad económica consiste en la compra y venta de materiales de recuperación (chatarra).

4. El régimen se desenvuelve, en el momento en que se producen los hechos enjuiciados, en los siguientes términos: el vendedor del bien emite una factura en la que no repercute IVA y el comprador del bien, sujeto pasivo que actúa en régimen de inversión, debe emitir una factura ("autofactura") incluyendo en ella el IVA correspondiente.

Y como en la autofactura coinciden emisor y receptor, el comprador del bien debe consignar a la vez un IVA repercutido y un IVA soportado, ambos por el mismo importe, que incluirá en su declaración trimestral de IVA.

5. El debate suscitado en el litigio versa, en esencia, sobre la posibilidad de deducir cuotas de IVA auto- repercutidas y, al mismo tiempo, auto-soportadas por el recurrente en auto-factura en régimen de inversión de sujeto pasivo, cuando (i) la operación se ha realizado efectivamente (extremo no discutido) y (ii) se ha ocultado el verdadero proveedor de los bienes adquiridos, pues resulta también un hecho incontrovertido (afirmado por la Inspección, confirmado por la Sala de Cataluña y no discutido en casación) que el comprador de la chatarra hizo constar en su autofactura un proveedor (RECICLATGES DE TERRA ALTA) ficticio e inexistente.

TERCERO . La normativa aplicable al caso.

1. Del Derecho de la Unión Europea:

1.1. El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo , de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que 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".

1.2. El artículo 193 de la Directiva IVA señala que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.

1.3. El artículo 199 de la Directiva IVA indica en la letra d) de su apartado 1 que "[l]os Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes

operaciones: (...) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI".

1.4. El artículo 200 de la Directiva IVA, según el cual "[l]os 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 (...)".

1.5 El artículo 226.11 de la Directiva IVA que establece: "[s]in perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221: (...) cuando el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación".

2. De nuestro Derecho interno:

2.1. El artículo 84.Uno.2º.c) de la LIVA, que preceptúa: "[s]erán sujetos pasivos del Impuesto (...) [l]os empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto (...) [c]uando se trate de (...) entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones".

2.2. El artículo 92.Uno.3º de la LIVA, según el cual: "[l]os sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por (...) [l]as entregas de bienes (...) comprendidas en los artículos (...) 84.uno.2.º (...) de la presente Ley".

2.3. El artículo 97 de la LIVA, que dispone:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción: (...) 4º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.

(...) Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción (...)".

2.4. El artículo 165.Uno de la LIVA, conforme al cual: "[e]n los supuestos a que se refieren los artículos 84, apartado uno, números 2.º (...) de esta ley, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la

entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente".

CUARTO. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en interpretación de esa normativa.

1. La sentencia de 1 de abril de 2004 , Bockemühl , relativa al régimen de inversión de sujeto pasivo en el IVA ("autoliquidación" en términos del Derecho de la Unión) en supuestos de prestaciones de servicios, pero aplicable mutatis mutandis a supuestos de entrega de bienes, como el aquí debatido, señala:

"Un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate" (apartado 47).

Aunque los Estados miembros pueden establecer formalidades para el ejercicio del derecho a deducción en caso de autoliquidación (inversión del sujeto pasivo), "esta facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de éstas, prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción" (apartado 49).

El alcance de las formalidades que deben cumplirse para poder ejercer el derecho a deducción no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente" (apartado 50).

En fin, cuando la administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto

al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho".

2. La sentencia de 8 de mayo de 2008 , Ecotrade, referida, como la anterior, al régimen de "autoliquidación" (inversión del sujeto pasivo), en la que se afirma, en lo esencial y respecto de las formalidades para el ejercicio del derecho a deducirse, lo siguiente:

"Si bien es cierto que esta disposición [artículo 18.1.d de la Sexta Directiva IVA] permite que los Estados miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir" (apartado 62), y "siendo indiscutible que el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales" (apartado 63), pues "aun cuando esas disposiciones permiten que los Estados miembros adopten determinadas medidas, éstas no deben sin embargo ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados en el anterior apartado.

Por tanto, tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia" (apartado 66).

En definitiva, "no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha

vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida" (apartado 71).

3. La sentencia de 19 de julio de 2019, asunto C-237/2018 , también en relación con un supuesto similar -aunque no idéntico- al que aquí nos ocupa y en la que el Tribunal Supremo de Letonia planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Debe interpretarse el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA en el sentido de que se opone a la prohibición de la deducción del IVA soportado cuando dicha prohibición se base únicamente en la implicación consciente del sujeto pasivo en la concepción de operaciones simuladas pero no se señale de qué manera el resultado de las operaciones concretas es un perjuicio para el Tesoro, por falta de pago del IVA o en forma de solicitud indebida de devolución de dicho impuesto, en comparación con una situación en la que esas operaciones se hubieran concebido con arreglo a sus circunstancias reales?"

Y la respuesta del Tribunal de Justicia, reformulando la cuestión planteada, es la siguiente, resumida aquí en lo esencial:

"En el ámbito del IVA, la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

Del hecho de que un bien no haya sido recibido directamente del emisor de la factura no se deriva necesariamente una ocultación fraudulenta del verdadero proveedor y no constituye necesariamente una práctica abusiva, sino que puede tener otros motivos, como, en particular, la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, son transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existen dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA , pero un único transporte efectivo".

No es necesario que el primer adquirente se haya convertido en propietario de los bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien.

Y dada la falta de acreditación por la autoridad letona de la existencia de una ventaja fiscal indebida, la mera existencia de una cadena de operaciones y el hecho de que KURSU ZEME adquiriera materialmente la posesión de los bienes controvertidos en las instalaciones de una entidad en lugar de recibirlos efectivamente de quien se indica en la factura como proveedor de dichos bienes no pueden por sí solos justificar la conclusión de que KURSU ZEME no adquiriera y que, por tanto, la operación de adquisición no tuvo lugar".

4. La sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-653/2018, en la que en relación con una cuestión planteada por el Tribunal Supremo polaco se dice:

"La calificación de una operación de entrega de bienes a efectos del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA no puede supeditarse al requisito de que el adquirente esté identificado. No obstante, y en segundo lugar, conforme al artículo 131 de la Directiva del IVA , cabe señalar que corresponde a los Estados miembros establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedarán exentas las operaciones de exportación a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las

exenciones previstas en dicha Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (apartado 26).

En cuanto al referido principio de proporcionalidad, es preciso recordar que una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (apartado 27).

Además, si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales (apartado 28).

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (apartado 29).

Por una parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (apartado 30).

Por lo tanto, si la falta de identificación del adquirente real impide, en un caso concreto, probar que la operación en cuestión constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva del IVA, esta circunstancia puede dar lugar a la denegación de la exención a la exportación prevista en dicho artículo. En cambio, exigir en todos los casos que se identifique al adquirente de los bienes en el tercer Estado, sin que se examine si se cumplen los requisitos materiales de esta exención, en concreto la salida de los bienes de que se trata del territorio aduanero de la Unión, no respeta el principio de proporcionalidad ni el principio de neutralidad fiscal (apartado 31).

Por otra parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (...). No es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (apartado 33).

En cambio, el proveedor no puede ser considerado responsable del pago del IVA independientemente de su implicación en el fraude cometido por el adquirente, pues resultaría claramente desproporcionado considerar a un sujeto pasivo responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros en los que él no tuvo ninguna participación.

QUINTO. La jurisprudencia del Tribunal Supremo.

1. En la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. 4608/2006) se afirmó, en su fundamento jurídico sexto: "todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma

razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad", siendo así "hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir".

2. Esta misma doctrina se ha mantenido después en las sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. 1398/2004) y 16 de junio de 2011 (rec. cas. 1975/2009).

3. En la sentencia de 28 de enero de 2013 (recurso de casación núm. 3272/2010) se planteaba un asunto similar al que aquí nos ocupa: la Inspección comprobó que el domicilio de las empresas que la contribuyente consignó como proveedores en sus facturas (en concreto, diez mercantiles dedicadas a la chatarra) eran ficticios y que, además, era imposible que esas empresas hubieran suministrado las mercancías formalmente facturadas puesto que se trata de empresas sin contenido real, destinadas, como sociedades interpuestas, a crear una apariencia que haga posible la adquisición por parte del sujeto pasivo de esas mercancías a proveedores reales en "B", es decir, sin su reflejo contable.

Y por eso mismo rechazó en las liquidaciones correspondientes la deducción de las cuotas del IVA sobre la base de que los negocios que contemplan las facturas no han tenido realmente lugar con las empresas que figuran en las mismas, tratándose de una simulación, de una mera apariencia.

Dice así la sentencia de esta Sala y Sección lo siguiente:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma constitutiva de fraude, su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pueda tenerlo, en la cadena de entregas de la que forman parte su operación otra, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

Ha manifestado, además, que 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 impuesto sobre el valor añadido, debe ser considerado participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. Correspondiendo, por consiguiente, al órgano jurisdiccional nacional denegarle el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido y ello aun cuando la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica.

El Tribunal de Luxemburgo ha proclamado, en fin, que si bien el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto sobre el valor añadido cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando de facto un sistema de responsabilidad objetiva, puesto que los Estados deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad (...).

La Sala de instancia precisa que el interesado emitía las facturas "a sabiendas [de] que no había contratado nada con la empresa a la que facturaba" en cada caso, haciendo suyo, de este modo, el

parecer del Tribunal Económico- Administrativo Foral, confirmatorio del criterio de la Inspección, Tribunal para el que, a la vista de la prueba manejada, la compañía recurrente era plenamente conocedora de la operativa llevada a cabo por las sociedades mercantiles que hacía constar en sus facturas como proveedoras.

Se ha de tener en cuenta que en ningún momento la empresa recurrente ha tildado las inferencias probatorias de los jueces a quo de arbitrarias, ilógicas o irrazonables (...).

Siendo así (...) no resulta aplicable al caso enjuiciado la doctrina de Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la imposibilidad de eliminar el derecho a la deducción del empresario que, inmerso en un fraude carrusel, no sabía o no podía saber de su realidad, por la sencilla razón de que, según se declara probado en la sentencia, era conocedora de que indicaba en la factura como proveedora a una empresa sin contenido real, con la que no había contratado.

Siendo así, ha de aplicarse el criterio del Tribunal de Justicia, conforme al que cabe negar el derecho a deducir al sujeto pasivo respecto del que queda acreditado que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, aun cuando la operación cumpla con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica.

SEXO. Los presupuestos y la procedencia del reenvío prejudicial.

1. Como hemos señalado más arriba, la sentencia recurrida en casación niega el derecho a la deducción a tenor de dos argumentos fundamentales:

El primero, que la consignación del proveedor como extremo que ha de constar en la auto-factura "no puede considerarse como una mención puramente formal, al ser un elemento que permite el control de la regularidad de la cadena del IVA, se articule o no como autofactura, y por tanto incide en el principio de neutralidad del impuesto".

El segundo, que si bien es cierto que en el régimen de inversión del sujeto pasivo no existe, en principio, una pérdida de ingresos fiscales al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, "ello no supone que aun cuando se consigne una operación no real- en este caso respecto al proveedor - se tenga el derecho a deducir, pues este derecho a deducir está sujeto al cumplimiento de los presupuestos materiales, entre los que se encuentra la realidad del consignado como proveedor".

2. En el caso examinado, es indiscutible la realidad de la entrega al recurrente de la chatarra, circunstancia que no se cuestiona. Y es indiscutible también que, a tenor de la prueba practicada, la persona consignada como vendedor del material es ficticia, extremo éste que -también por mor de dicha prueba- ha de reputarse perfectamente conocido por el adquirente de la chatarra (el recurrente en casación).

El debate exige, por tanto, determinar (i) si la omisión del proveedor de esos bienes es un requisito puramente formal, (ii) qué incidencia tiene la circunstancia de que el verdadero proveedor que se hizo constar sea falso y que tal falsedad sea conocida por el adquirente y (iii) si de la jurisprudencia europea se infiere ineluctablemente que -incluso en supuestos de mala fe- solo puede negarse la deducción "cuando exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro", siendo así que, en el régimen de inversión del sujeto pasivo, éste nada adeuda, en principio, al Tesoro Público.

3. No consideramos, en contra de lo que afirma el recurrente, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea implique, necesariamente, que nunca puede negarse la deducción (en supuestos de inversión del sujeto pasivo o de "autoliquidación", como el que ahora abordamos) cuando se constata la realidad material de las entregas de bienes y la adquisición por el contribuyente.

Tampoco se desprende de esa jurisprudencia que la consignación de un proveedor ficticio en el documento que constata la operación (la autofactura) sea una infracción puramente formal, irrelevante a los efectos de obtener la deducción cuando -como es el caso- la operación sí es real.

La Sala es consciente de la interpretación del TJUE -expresada, entre otras, en las sentencias mencionadas más arriba- sobre la imposibilidad de que las legislaciones internas o los órganos fiscales nacionales impongan restricciones al derecho a deducir el IVA (esencial para garantizar su neutralidad) que vayan más allá de las exigencias derivadas de la prevención del fraude o que hagan enormemente complicado ejercitar aquel derecho.

Pero el Tribunal de Luxemburgo ha afirmado también que no es admisible interesar y obtener la deducción cuando el peticionario ha participado en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido; y ello incluso en aquellos supuestos en los que la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos correspondientes.

4. Por lo demás, en el concepto de "ventaja fiscal" -exigido también por el TJUE en múltiples ocasiones como presupuesto ineludible para negar la deducción-, la jurisprudencia europea no muestra, al menos no lo hace con una claridad indubitada, que en aquel concepto (el de "ventaja fiscal") solo deba contemplarse al sujeto que solicita la deducción y no, eventualmente, a otros partícipes en la operación que da lugar a esa deducción.

En otras palabras, no es evidente que -a la hora de analizar el derecho a la deducción del IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo- haya de prescindirse necesariamente de la conducta del transmitente de los bienes, sobre todo cuando -en supuestos de ocultación de dicho transmitente, conscientemente realizada por quien adquiere los bienes- pueda quedar comprometida la imposición directa, pues para el verdadero vendedor de los bienes la operación es fiscalmente opaca, inexistente para la Hacienda Pública.

5. En definitiva, resulta procedente preguntar a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea, si los preceptos de la Directiva aplicables al caso y el propio principio de neutralidad tal y como ha sido interpretado por dicho Tribunal, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, expiden el título justificativo (factura) de una operación de adquisición de bienes que realizan incorporando a dicho título un proveedor ficticio cuando resulta incontrovertido que la entrega y la adquisición fueron efectivamente realizadas por aquel empresario, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

Además, es necesario determinar con precisión qué incidencia puede tener el conocimiento por el interesado de aquella práctica (calificada como "simulada" en nuestro asunto) y si de tal conocimiento se desprende que la operación es susceptible de ser calificada como abusiva o fraudulenta a efectos de no permitir la deducción del IVA soportado o si, por el contrario, resulta necesario para negar dicha deducción que se pruebe cumplidamente la existencia de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA.

Por último, de ser necesaria dicha prueba, si la ventaja fiscal que permitiría negar la deducción y que, en su caso, ha de identificarse en el caso concreto, debe ir referida exclusivamente al propio contribuyente (adquirente de los bienes), o cabe, eventualmente, que concurra en otros intervinientes en la actuación señalada [...].

[...] Segundo. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

1. Si el artículo 168 y concordantes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que

de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del TJUE que la interpreta, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, o de autoliquidación en terminología del Derecho de la UE, expiden el título justificativo (factura) de la operación de adquisición de bienes que realizan incorporando a dicho título un proveedor ficticio, siendo así que resulta incontrovertido que la adquisición fue efectivamente realizada por el empresario en cuestión, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

2. En el supuesto de que una práctica como la descrita -que ha de reputarse conocida por el interesado-, pudiera calificarse como abusiva o fraudulenta a efectos de no permitir la deducción del IVA soportado, si resulta necesario para negar dicha deducción que se pruebe cumplidamente la existencia de una ventaja fiscal incompatible con los fines que presiden la regulación del IVA.

3. Por último, de ser necesaria dicha prueba, si la ventaja fiscal que permitiría negar la deducción y que, en su caso, ha de identificarse en el caso concreto, debe ir referida exclusivamente al propio contribuyente (adquirente de los bienes), o cabe, eventualmente, que concurra en otros intervinientes en la actuación [...]."

TERCERO.- La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de noviembre de 2021, recaída en el asunto C-281/20 , que da respuesta a las cuestiones prejudiciales arriba mencionadas, planteadas por esta Sala y Sección en este propio recurso de casación.

En este asunto, el Tribunal de Justicia - TJUE- (Sala Quinta) ha dictado sentencia de 11 de noviembre de 2021 en el asunto C-281/20, que da respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por esta propia Sala, en los términos vistos, la que ha de ser reproducida en la parte en que interesa para decidir (destacamos, para énfasis, los puntos de mayor interés o proyección al caso):

"[...] Sobre las cuestiones prejudiciales

23 Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados, cuando dicho sujeto pasivo ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo.

24 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si la indicación del proveedor en la factura correspondiente a los bienes por los que se ejerce el derecho a deducir el IVA constituye un requisito puramente formal. A continuación, se pregunta sobre las consecuencias, a efectos del ejercicio de este derecho, de la ocultación, por parte del sujeto pasivo, del verdadero proveedor de dichos bienes, en un supuesto en el que no se discuten la realidad de la entrega de estos ni la de su utilización posterior por dicho sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Por último, se pregunta si el ejercicio del derecho a deducción únicamente puede denegarse al sujeto pasivo de mala fe en el supuesto de que exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate y una ventaja fiscal para dicho sujeto pasivo o para otros participantes en la operación controvertida.

25 De entrada, procede subrayar que las cuestiones planteadas se refieren exclusivamente al ejercicio del derecho a deducción y no al problema de si, en circunstancias como las expuestas por el órgano jurisdiccional remitente, debe imponerse una sanción pecuniaria al sujeto pasivo por haber incumplido determinadas obligaciones establecidas por la Directiva 2006/112 o al de si tal sanción es conforme con el principio de proporcionalidad.

26 Por consiguiente, ha de recordarse, en primer lugar, que el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de requisitos tanto materiales como formales. Por lo que respecta a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es preciso, por una parte, que el interesado sea un "sujeto pasivo" en el sentido de dicha Directiva. Por otra parte, es preciso que, previamente, los bienes o servicios invocados como fundamento del derecho a deducir sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo y que, posteriormente, tales bienes o servicios sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de dicha Directiva establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de aquella (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14 , EU:C:2016:691 , apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada, y de 21 de noviembre de 2018, Vădan, C-664/16 , EU:C:2018:933 , apartados 39 y 40, y el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 43).

27 De ello se desprende que la indicación del proveedor, en la factura relativa a los bienes o servicios por los que se ejerce el derecho a deducir el IVA, constituye un requisito formal para el ejercicio de ese derecho. En cambio, la condición de sujeto pasivo del proveedor de los bienes o servicios forma parte, como señalan los Gobiernos español y checo, de los requisitos materiales de dicho derecho.

28 Por lo que se refiere específicamente a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112 , debe añadirse que un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un bien, es deudor del IVA correspondiente a este, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva para poder ejercer su derecho a deducción y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de dicha Directiva (sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15 , EU:C:2017:302 , apartado 44 y jurisprudencia citada).

29 En el presente asunto, del auto de remisión se desprende que el sujeto pasivo mencionó deliberadamente a un proveedor ficticio en la factura objeto del litigio principal, lo que impidió a la Inspección de los Tributos identificar al verdadero proveedor y, por tanto, acreditar la condición de sujeto pasivo de este último como requisito material del derecho a deducir el IVA.

30 En segundo lugar, en cuanto a las consecuencias que se derivan de la ocultación por parte del sujeto pasivo del verdadero proveedor, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar 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 (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 41 y jurisprudencia citada).

31 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercerlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 40 y jurisprudencia citada).

32 Si bien, con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 , los Estados miembros pueden 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 prevenir el fraude, las medidas adoptadas por los Estados miembros no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövällalkozó, C-610/19 , apartado 44 y jurisprudencia citada).

33 Así pues, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14 , EU:C:2016:691 , apartado 38, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16 , EU:C:2017:775 , apartado 41).

34 En consecuencia, siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 - Inwestimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14 , EU:C:2016:690 , apartado 42).

35 Estas consideraciones se aplican, en particular, en el marco de la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto [o de autoliquidación] (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02 , EU:C:2004:206 , apartados 50 y 51; de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07 , EU:C:2008:267 , apartados 62 a 64, y de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12 , EU:C:2014:50 , apartados 34 y 35).

36 Sin embargo, cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de los requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16 , EU:C:2017:775 , apartado 42 y jurisprudencia citada).

37 Pues bien, así puede suceder cuando la identidad del verdadero proveedor no se mencione en la factura correspondiente a los bienes o servicios por los que se ejerza el derecho a deducción, si ello impide identificar a ese proveedor y, por tanto, acreditar que tenía la condición de sujeto pasivo, puesto que, como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, dicha condición constituye uno de los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA.

38 En este contexto, ha de subrayarse que, por una parte, la Administración tributaria no puede limitarse al examen de la propia factura. Debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 - Inwestimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14 , EU:C:2016:690 , apartado 44). Por otra parte, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan, C-664/16 , EU:C:2018:933 , apartado 43). Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06-Inwestimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14 , EU:C:2016:690 , apartado 46 y jurisprudencia citada).

39 De ello resulta que corresponde, en principio, al sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el IVA acreditar que el proveedor de los bienes o los servicios por los que se ejerce ese derecho tenía la condición de sujeto pasivo. Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA y con respecto a los cuales efectivamente

abonó el IVA. Estas pruebas pueden comprender, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios y por los cuales haya abonado el IVA. (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan, C-664/16 , EU:C:2018:933 , apartados 44 y 45).

40 No obstante, por lo que respecta a la lucha contra el fraude en el IVA, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desee ejercer el derecho a deducir el IVA que verifique, en particular, que el proveedor de los bienes o servicios por los que ejerza ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo (véanse, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11 , EU:C:2012:373 , apartado 61, y el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 56).

41 En cuanto a la carga de la prueba de que el proveedor tiene la condición de sujeto pasivo, es preciso distinguir entre, por una parte, la acreditación de un requisito material del derecho a la deducción del IVA y, por otra parte, la determinación de la existencia de un fraude en el IVA.

42 Así, aunque, en el marco de la lucha contra el fraude del IVA, no puede exigirse con carácter general al sujeto pasivo que desee ejercer su derecho a deducir el IVA que compruebe que el proveedor de los bienes o servicios de que se trate tiene la condición de sujeto pasivo, no ocurre lo mismo cuando la determinación de esa condición sea necesaria para comprobar que se cumple este requisito material del derecho a deducción.

43 En este último supuesto, corresponde al sujeto pasivo acreditar, basándose en pruebas objetivas, que el proveedor tiene la condición de sujeto pasivo, a menos que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para verificar que se cumple este requisito material del derecho a la deducción del IVA. A este respecto, procede recordar que del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 resulta que el concepto de "sujeto pasivo" recibe una definición amplia, basada en las circunstancias de hecho (sentencias de 6 de septiembre de 2012, Tóth, C-324/11 , EU:C:2012:549 , apartado 30, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14 , EU:C:2015:719 , apartado 34), de modo que la condición de sujeto pasivo del proveedor puede resultar de las circunstancias del caso concreto.

44 De ello se deduce que, por lo que respecta a la acreditación de los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA, cuando no se mencione la identidad del verdadero proveedor en la factura correspondiente a los bienes o servicios por los que se ejerce el derecho a deducir el IVA, debe denegarse tal derecho al sujeto

pasivo si, habida cuenta de las circunstancias de hecho y pese a los elementos facilitados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

45 Por otra parte, como ha recordado reiteradamente el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04 , EU:C:2006:446 , apartados 54 y 55, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18 , EU:C:2019:861 , apartado 34 y jurisprudencia citada, y el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 21).

46 En cuanto al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el

sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04 , EU:C:2006:446 , apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11 , EU:C:2012:373 , apartado 45; de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18 , EU:C:2019:861 , apartado 35 y jurisprudencia citada, y el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 22).

47 Se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude 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 las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 23 y jurisprudencia citada).

48 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado reiteradamente, en situaciones en las que se cumplían los requisitos materiales del derecho a deducción, que solo se puede denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 24 y jurisprudencia citada).

49 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude del IVA, ya que el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 25 y jurisprudencia citada).

50 Asimismo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (auto de 3 de septiembre 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 57 y jurisprudencia citada).

51 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la Administración tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 59 y jurisprudencia citada).

52 De la jurisprudencia recordada en los apartados 46 y 51 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, tras haber efectuado una

apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, de conformidad con las normas en materia de prueba

del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo (véanse, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13 , EU:C:2014:69 , apartado 30, y el auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15 , no publicado, EU:C:2016:869 , apartado 36). Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, el auto de 3 de septiembre de 2020, Crewprint, C-611/19 , no publicado, EU:C:2020:674 , apartado 45).

53 En el caso de autos, en el marco de esta apreciación global, el hecho de que el sujeto pasivo que solicita acogerse al derecho a deducción y que emitió la factura mencionara deliberadamente a un proveedor ficticio en dicha factura es un elemento pertinente que puede indicar que dicho sujeto pasivo era consciente de que participaba en una entrega de bienes que formaba parte de un fraude en el IVA. No obstante , corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, teniendo en cuenta todos los elementos y circunstancias de hecho del caso, si así sucede efectivamente en el litigio principal.

54 Por lo que respecta a la eventual existencia de una práctica abusiva, procede señalar que dicha existencia exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que las operaciones controvertidas, pese a reunir los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la referida Directiva y de la legislación nacional de transposición, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (véanse, en particular, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14 , EU:C:2015:832 , apartado 36; de 10 de julio de 2019, Kur?u zeme, C-273/18 , EU:C:2019:588 , apartado 35, y de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18 , EU:C:2020:485 , apartado 85).

55 Por consiguiente, no constituye tal práctica el hecho de mencionar un proveedor ficticio en la factura correspondiente a los bienes o servicios por los que se ejerce el derecho a la deducción del IVA, ya que, como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, la indicación del proveedor en la factura relativa a los bienes o servicios por los que se ejerce el derecho a la deducción del IVA constituye un requisito formal de ese derecho y, por tanto, dicha indicación no tiene como resultado el cumplimiento de los requisitos materiales establecidos por las disposiciones relativas al derecho a la deducción.

56 En tercer lugar, por lo que respecta a si el ejercicio del derecho a deducción solo puede denegarse al sujeto pasivo de mala fe en el supuesto de que exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro y una ventaja fiscal para el sujeto pasivo u otros participantes en la operación controvertida, debe observarse que, en el marco de la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo [o de autoliquidación], no se adeuda, en principio, ningún pago al Tesoro Público (véanse, en particular, las sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12 , EU:C:2014:50 , apartado 29, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15 , EU:C:2017:302 , apartado 41). Por otra parte, 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 trate no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA (véase, en este sentido, el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 , EU:C:2020:673 , apartado 42 y jurisprudencia citada). Sin embargo, como se desprende de los apartados 44 y 46 a 52 de la presente sentencia, debe denegarse al sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción cuando falten los datos necesarios para comprobar que el

proveedor de los bienes o servicios de que se trate tenía la condición de sujeto pasivo o cuando se haya acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que dicho sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada como base de ese derecho formaba parte de tal fraude. Por consiguiente, no es necesario comprobar que existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para fundamentar tal denegación.

57 Asimismo, a tal efecto, es indiferente que la operación en cuestión haya reportado o no una ventaja fiscal al sujeto pasivo o a otros intervinientes en la cadena de entregas o de prestaciones. En efecto, por una parte, la existencia de tal ventaja es ajena a la cuestión de si se cumplen los requisitos materiales a los que está supeditado el derecho a deducción, como la condición de sujeto pasivo del proveedor de los bienes o servicios de que se trate. Por otra parte, a diferencia de lo que se ha declarado en materia de prácticas abusivas, la constatación de la participación del sujeto pasivo en un fraude del IVA no se supedita al requisito de que esa operación le haya reportado una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Directiva 2006/112 (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 35).

58 Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha mencionado la posible mala fe del sujeto pasivo que oculta la identidad del verdadero proveedor, ha de añadirse que, si bien no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe, no es necesario que se demuestre la mala fe del sujeto pasivo para que se le

deniegue el derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartados 30 y 31).

59 Por último, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente evoca también el hecho de que la ocultación del verdadero proveedor puede hacer que la imposición directa quede comprometida, al privar a la Administración tributaria de medios de control, procede señalar que de la jurisprudencia recordada en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia se desprende que no puede denegarse por este motivo el derecho a la deducción. En efecto, tal denegación sería contraria al principio fundamental que este derecho constituye y, por consiguiente, al principio de neutralidad fiscal.

60 Habida cuenta del conjunto de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados, cuando dicho sujeto pasivo ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, si, habida cuenta de las circunstancias fácticas y de los elementos aportados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el verdadero proveedor tenía la condición de sujeto pasivo o si se acredita suficientemente con arreglo a Derecho que el citado sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo.

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

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados, cuando dicho sujeto pasivo ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, si, habida cuenta de las circunstancias fácticas y de los elementos aportados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el verdadero proveedor tenía la condición de

sujeto pasivo o si se acredita suficientemente con arreglo a Derecho que el citado sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo [...] " .

A la vista de la expresa sentencia del TJUE -es de reiterar que en ella se da respuesta a cuestiones prejudiciales suscitadas en este mismo asunto-, fueron oídas las partes, al respecto, para alegaciones. Las de FERIMET se condensa en unas conclusiones, que son las siguientes:

"III. Reconocimiento del derecho a deducir las cuotas auto-soportadas por FERIMET.

25. A modo de conclusión. Una vulneración del tipo que nos ocupa -incorrecta determinación del proveedor en factura- no puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, y no lo puede ser toda vez que de tal operación no se va a obtener una ventaja fiscal indebida (STJUE ECOTRADE, ap. 71), al estar enmarcada en un régimen antifraude que garantiza la recaudación y control del IVA (artículo 84 uno 2 c LIVA). No resultaría admisible que, primero, la Ley elimine de la escena al proveedor para, luego, invocar su ausencia por no ser sujeto pasivo del Impuesto.

26. A causa de un comportamiento consistente en la incorrecta determinación del proveedor, no existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado cuando es de aplicación del régimen de autoliquidación (inversión del sujeto pasivo) pues, en principio, ningún importe se adeudaría al Tesoro Público por el contribuyente ni, eventualmente, por los intervinientes en hechos anteriores o posteriores.

27. De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, la redefinición que efectúe el órgano jurisdiccional cuando detecte una práctica abusiva en el IVA, no puede ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude.

28. Por ello, en el caso que nos ocupa, resultando de aplicación el régimen de inversión del sujeto pasivo (autoliquidación), al que se refiere el art. 84.Uno.2 c) de la LIVA -en sí mismo un mecanismo antifraude que garantiza la recaudación y el control del IVA-, y dado que la Administración fiscal dispone de todos los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo (mi representada) es deudor del IVA en su condición de sujeto destinatario de las entregas de materiales de recuperación, y que el verdadero proveedor, identificado no, necesariamente también tiene la condición sujeto pasivo de IVA, bajo el principio de neutralidad no resultaría conforme a Derecho denegarle el derecho a deducir las cuotas de IVA auto-soportadas, so pena de gravar al empresario con una capacidad económica inexistente, generándole doble imposición, sólo salvada con una corrección al amparo del principio de regularización íntegra".

El Abogado del Estado formuló alegaciones a la vista de la STJUE, que en síntesis son:

"[...] Tal como afirmábamos en el escrito de oposición al recurso de casación, lo que ha ocurrido es que el recurrente, declarante en régimen de inversión del sujeto pasivo, hace constar en la factura un proveedor ficticio (RTA), en la medida en que, según admite la Sala de instancia y ya no puede ser discutido en esta sede, carece de los medios materiales y personales necesarios para la entrega de los materiales de recuperación, debiendo reputarse falsas las facturas que por este concepto gira al recurrente.

Siendo esa la base fáctica del recurso, y a pesar de que se admita que realmente hubo entrega de los materiales de recuperación (chatarra), se ha producido una simulación relativa que no puede calificarse como un incumplimiento meramente formal [...].

[...] SEGUNDA.- Incidencia de la STJUE de 11 de noviembre de 2021, asunto C281/20, Ferimet, S.L.

La sentencia del TJUE, dictada en virtud de la cuestión prejudicial planteada en el presente recurso por la Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos, declara:

"La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados, cuando dicho sujeto pasivo ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, si, habida cuenta de las circunstancias fácticas y de los elementos aportados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el verdadero proveedor tenía la condición de sujeto pasivo o si se acredita suficientemente con arreglo a Derecho que el citado sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo".

A la vista de ese pronunciamiento, el recurso de casación interpuesto por FERIMET, S.L., puede ser desestimado

sin necesidad de acreditar la existencia de un supuesto de fraude.

En efecto, el TJUE declara que, en un caso como el presente, es bastante para denegar el derecho a la deducción, la circunstancia de que se haya indicado deliberadamente un proveedor ficticio, unida a la falta de aportación de los datos necesarios para verificar que el verdadero proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

En el presente recurso, vamos a ver que concurren esas dos premisas. Así, respecto de la consignación de un proveedor ficticio en la factura, debe considerarse como un hecho acreditado por la AEAT, que ha desplegado una actividad suficiente a esos efectos. Además, como se ha dicho en el apartado anterior, ese hecho ha sido expresamente admitido por el Tribunal a quo.

Junto a esa primera condición concurre también la segunda pues FERIMET, S.L. no ha aportado los datos necesarios para que pueda comprobarse que el verdadero proveedor que realizó la entrega tenía la condición de sujeto pasivo del IVA.

Y habiendo aportado la AEAT prueba del carácter ficticio del proveedor, la carga de la prueba de que el verdadero proveedor es sujeto pasivo corresponde a FERIMET, S.L. Ese es el criterio que apunta el TJUE en los apartados 42 a 44 de la sentencia que motiva las presentes alegaciones [...].

Por tanto, si se ha consignado un proveedor ficticio y no se ha aportado prueba sobre el carácter de sujeto pasivo del IVA del verdadero proveedor, debe confirmarse la liquidación, denegando la deducción del impuesto.

Y para finalizar parece oportuno señalar que la conclusión que proponemos debe mantenerse, aunque aparentemente el supuesto no genere riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por tratarse de un caso de inversión de sujeto pasivo.

El TJUE examina la cuestión en los apartados 56 a 58 de la sentencia, negando que sea necesaria la presencia de un riesgo de pérdida de ingresos, y sin que tampoco sea necesario que se aprecie mala fe en la actuación del sujeto pasivo [...].

CUARTO.- Respuesta que ha de darse en este asunto y doctrina que se establece sobre las cuestiones de interés casacional.

En conclusión, en las circunstancias del presente caso, ampliamente establecidas en la sentencia de instancia, en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial y en la sentencia del TJUE de 11 de noviembre de 2021, asunto C- 281/20, cabe extraer como consecuencia jurídica que el hecho de reflejar deliberadamente, en la autofactura, un proveedor ficticio, permite denegar la deducción del IVA soportado por FERIMET, S.L.

1) Como corolario de la sentencia del TJUE y de los hechos probados por la Sala de instancia y de los que partió esta Sección al plantear la cuestión prejudicial -en los que dicho Tribunal de Luxemburgo descansa-, queda claro que bastaría la mera ocultación de la identidad del proveedor (que no se limita a un mero error formal, como sostiene FERIMER) sino que es deliberada, para denegar el derecho a la deducción, en la medida en que la empresa conocía claramente, o estaba en situación de conocer, que el proveedor no tenía la condición de sujeto pasivo del IVA.

2) La escueta referencia en el escrito de interposición, in fine, al principio de regularización íntegra, aludida de pasada, resulta inconcreta a fin de hacer descansar en ella un debate jurídico, al margen de tratarse de una cuestión ajena al proceso y a lo que en él se ha debatido desde el principio.

3) El principio de neutralidad, con ser el elemento central del sistema del IVA, debe ceder, según el propio TJUE, que se ha manifestado al respecto en muy numerosas sentencias, ante la necesidad de la lucha contra el fraude fiscal, siempre subordinado a que este objetivo no tolere las presunciones iuris et de iure de fraude y a que las medidas instrumentadas en el derecho interno no excedan de lo necesario para cumplir tales fines.

4) El principio de capacidad económica está indebidamente invocado, pues aquí no está en juego el gravamen de una capacidad inexistente o superior a la real, sino ante el cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción, al margen de que entraña una petición de principio, pues se parte para reivindicar este principio de la lesión misma que estaría en controversia, toda vez que, aun no puesto en discusión la efectividad de la entrega de bienes, faltan datos esenciales sobre las condiciones de regularidad y licitud de ésta.

5) Finalmente, resulta extraño y anómalo que el hecho de mencionar en la factura un proveedor inexistente y ficticio fuera en este asunto meramente casual o fruto de la negligencia o el descuido de FERIMET, dando lugar a una omisión meramente formal y jurídicamente irrelevante.

Por el contrario, se trata de una mención deliberada -como esta misma Sala ya había apreciado al plantear la cuestión prejudicial al TJUE y, con total rotundidad, hace explícito este último Tribunal en el parágrafo 29 de su sentencia: "[...] En el presente asunto, del auto de remisión se desprende que el sujeto pasivo mencionó deliberadamente a un proveedor ficticio en la factura objeto del litigio principal, lo que lo que impidió a la Inspección de los Tributos identificar al verdadero proveedor y, por tanto, acreditar la condición de sujeto pasivo de este último como requisito material del derecho a deducir el IVA".

En definitiva, se puede establecer como jurisprudencia de este Tribunal Supremo, con fundamento en la interpretación que al efecto nos ha proporcionado el TJUE, que:

1) Se puede denegar la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido autorrepercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la autofactura expedida a tal efecto no conste el proveedor de los bienes adquiridos, en aquellos casos en que esa falta de constancia no es puramente formal o errónea, sino que es deliberada, esto es, sin que el sujeto pasivo ofrezca razón sobre la identidad de dicho proveedor, cuando con ello se impida a la Administración tributaria la identificación del aquél y acreditar su condición de sujeto pasivo como requisito material del derecho a deducir el IVA.

2) A tal efecto, no está condicionada la falta de derecho a deducir a la causación de una ventaja fiscal en favor del sujeto pasivo o de un tercero.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración sobre las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia .
- 2º) No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador Sr. Montero Reiter, en nombre de FERIMET, S.L. contra la sentencia de 23 de noviembre de 2017, dictada por la Sección 1ª de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 510/2014.
- 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.