

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079669

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 5 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2801/2020

SUMARIO:

IVA. Deduciones. Requisitos formales para la deducción. *Falta de consignación del proveedor de los bienes en una auto-factura en el régimen de inversión de sujeto pasivo.* En relación con la deducibilidad de cuotas de IVA soportado en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando se desconocen los proveedores reales de las mercancías se han admitido por esta Sala y se ha planteado una cuestión prejudicial al TJUE [Vid., ATS, de 2 de julio de 2018, recurso n.º 1820/2018 (NFJ070961)], que ha dado lugar al asunto C-281/20, (aún no publicado) en el que se interroga al Tribunal de Luxemburgo en los siguientes términos: «1. Si el art.168 y concordantes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), 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 concorra en otros intervinientes en la actuación». El debate suscitado en este litigio versa, en esencia, sobre tres cuestiones diferenciadas: (i) si la duración de las actuaciones inspectoras ha excedido del plazo legalmente previsto y, por tanto, la obligación tributaria debe entenderse prescrita; (ii) si es posible deducir cuotas de IVA auto-repercutidas y, al mismo tiempo, soportadas por el recurrente en auto-factura expedida en régimen de inversión de sujeto pasivo aun cuando se haya producido una simulación subjetiva en relación con el proveedor de los bienes adquiridos; y, finalmente, (iii) si se ha motivado suficientemente la culpabilidad en el acuerdo sancionador, así como si la infracción producida debe tipificarse, en su caso, por el art.170.Dos.4º Ley IVA y no por el art. 191 LGT. En este caso, las actuaciones inspectoras notificadas el 16 de abril de 2008, a fin de comprobar el IVA de los ejercicios 2004 a 2007, se constató que los supuestos proveedores de la recurrente resultaron ser sociedades ficticias, sin domicilio real, ni personal, ni medios materiales para desarrollar su actividad, desconociéndose por ende los verdaderos proveedores. A la vista de las distintas cuestiones que se plantean, se aprecia interés casacional en la referida a la posibilidad de deducirse las cuotas de IVA auto-repercutidas, aun cuando pueda haber existido simulación subjetiva respecto de los proveedores. En concreto el Tribunal deberá determinar si conforme a lo dispuesto en los arts. 84.1.2.c), 92 a 98 y 165 Ley IVA, interpretados en relación con los arts. 168, 193 y 199 de la Directiva 2006/112/CE se puede denegar la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido auto-repercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en las auto-facturas expedidas no consten los proveedores reales de los bienes adquiridos [Vid., STSJ de Cataluña de 27 de enero de 2020, recurso n.º 664/2018 (NFJ078120) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 191, 193 y 195.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 84, 92 a 98, 165 170 y 171.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168, 193, 199 y 226.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2801/2020

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2801/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 5 de noviembre de 2020.

HECHOS**Primero.**

1. La procuradora D^a. Susana Manzanares Corominas, en representación de RECYMET SYSTEMS, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 27 de enero de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia "TSJ" de Cataluña, que desestimó el recurso 664/2018, promovido por la recurrente contra la resolución dictada el 20 de febrero de 2014 por el Tribunal Económico-administrativo Regional "TEAR" de Cataluña, que desestimó la reclamación interpuesta contra una liquidación por Impuesto sobre el Valor Añadido "IVA" y correspondiente acuerdo sancionador.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 66, 67, 69, 104 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y los artículos 102, 103 y 104 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE 5 de septiembre) ["RGGI"], toda vez que "se habría producido la interrupción justificada de las actuaciones en relación con el IVA regularizado en el Acuerdo de Liquidación notificado el 2/11/2009 (por haber transcurrido un periodo superior a seis meses desde la firma de las Actas, en fecha 23/04/2009), apuntando que el TEAR de Cataluña habría dotado de virtualidad interruptiva a un acto al que ni siquiera la Inspección habría conferido tal carácter", por lo que "habría prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los periodos incluidos en tal acuerdo 01, 04 y 05 de 2005".

2.2. Los artículos 84.1.2.c), 92 a 98 y 165 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre) ["LIVA"] y de "los artículos 168, 193 y 199 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" [sic], y vulneración de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] y de esta Sala, citando en particular "las sentencias de 01/04/2004 (Bockemühl, C-96-07) [sic] y 08/05/2008 (Ecotrade, C-95/07), así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular, sentencias de 25/03/2009 (casación 4608/2006), 12/11/2009 (casación 1398/2004) y 16/06/2011 (casación 1975/2009)". Y todo ello porque "la Sala de instancia habría ignorado de manera absoluta que la misma doctrina del TJUE apela a la necesidad de que, para negar el derecho a la deducción, exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, lo que en modo alguno se puede producir en el presente caso. Y ello por cuanto, en aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, es RECYMET quien ha procedido a la auto-repercusión del Impuesto. Así, y como hemos venido sosteniendo en el proceso, incluso si se admitiera la supuesta actuación fraudulenta de los proveedores, y el presunto conocimiento de ello por esta parte, lo que en todo caso rechazamos, al no existir en absoluto el riesgo de falta de ingreso de las cuotas de IVA devengadas en estas operaciones, en aras del necesario respeto al principio de neutralidad, y con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, debe reconocerse el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado por auto-repercusión". Asimismo, se indica que esta Sala y Sección ha admitido previamente recursos de casación similares al ahora planteado, por autos de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 1820/2018, ES:TS:2018:7288A) y de 8 de enero de 2019 (rec. cas. 2693/2018, ES:TS:2019:5A), en lo que respecta a la deducibilidad de las cuotas de IVA auto-repercuido, aun cuando se entienda que ha existido simulación subjetiva en relación con los proveedores de chatarras.

2.3. Los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º LIVA "así como del artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva" [sic], los artículos 191, 184, 185, 186, 187 y 188 LGT y la vulneración de la doctrina del TJUE -citándose por todas la sentencia de 8 de mayo de 2008 (Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2007:257)-, así como de esta Sala del Tribunal Supremo en relación con la necesaria motivación de la culpabilidad, citando por todas nuestra sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. 2422/2003, ES:TS:2009:8365) por cuanto que "amén de no haber quedado acreditada la concurrencia del elemento intencional exigible para apreciar culpabilidad en la condunta de RECYMET, entendemos que no se ha determinado correctamente el tipo infractor que, en su caso, debería ser el específicamente previsto en el artículo 170.Dos.4º de la LIVA para los supuestos de auto-repercusión del Impuesto", siendo así que "el establecimiento del régimen sancionador específico se justifica en el reconocimiento que la Directiva IVA hace a favor de los Estados miembros para imponer sanciones en aras de preservar la recaudación del IVA y evitar el fraude. Y como decíamos ante la Sala de instancia, a ello se refiere la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 08/05/2008 (Ecotrade, C-95/07) (...) Frente a ello, la Sala de instancia confirma la Resolución del TEAR de Cataluña, limitándose a valorar la suficiente motivación de la culpabilidad, mas no dando contestación alguna a nuestra pretensión referida a la correcta determinación del tipo infractor".

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal o de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en el artículo 88.2, letras a), c) y f) LJCA, así como las presunciones del artículo 88.3, letras a) y b), LJCA y, particularmente:

5.1. En relación con el primer grupo de infracciones denunciadas (referidas a la duración de las actuaciones inspectoras), entiende que la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA], dado que "la interpretación realizada para ello de las normas contenidas en la Ley General Tributaria, y en el Reglamento de aplicación, contradice abiertamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia (por todas su Sentencia de 28/01/2011 aludida en la demanda)".

5.2 En lo que concierne al segundo grupo de infracciones denunciadas (que aluden al derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por auto-repercusión de dicho impuesto) considera que la sentencia de instancia -interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]; que fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido y, en particular, las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. 4608/2006, ES:TS:2009:2229), de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. 1398/2004, ES:TS:2009:8526) y de 16 de junio de 2011 (rec. cas. 1975/2009, ES:TS:2011:4673) [artículo 88.2 a) LJCA]; siendo así, además, que la sentencia recurrida se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente [sentencias de esta Sala de 3 de abril de 2008 (rec. cas. 3914/2002, ES:TS:2008:1658) y de 18 de septiembre de 2013 (rec. cas. unif. doctrina 4498/2012, ES:TS:2013:4586)], al considerarla errónea [artículo 88.3.b) LJCA].

5.3. Y respecto al tercer grupo de infracciones denunciadas (atinentes a la sanción impuesta), alega, en relación con la necesaria motivación de la culpabilidad, que la resolución impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido y, particularmente, a la recogida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. 2422/2003, ES:TS:2009:8365) [artículo 88.2 a) LJCA]; y, en relación con la correcta aplicación del tipo infractor, indica que la sentencia de instancia -interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea (y, particularmente el artículo 22, apartado 7, de "la Sexta Directiva" [sic]) en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], siendo así que, además, se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que "permita conocer si, como pretendemos, la interpretación dada por la sentencia de instancia contradice la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia, dada la especial trascendencia que la resolución de la cuestión tendrá para determinar, en particular, y por lo que interesa al presente recurso, las reglas de aplicación en relación con el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras", siendo necesario que "por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se dicte pronunciamiento que determine si, conforme a lo dispuesto en los artículos 84.1.2.c), 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 165 de la LIVA, interpretados en relación con los artículos 168, 193 y 199 de la Directiva IVA y la jurisprudencia del TJUE, se puede denegar la deducción de las cuotas de IVA auto-repercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la auto-factura expedida no conste el proveedor de los bienes adquiridos" y que "se dicte pronunciamiento que determine, por un lado, si, de acuerdo con la jurisprudencia, la Sala de instancia debió apreciar falta de culpabilidad en la conducta de esta parte, y, por otro lado, si, conforme a lo dispuesto en los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como del artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva [sic], y a tenor de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en los supuestos como el que da lugar a este recurso debe ser de aplicación el régimen de infracciones y sanciones específicamente previsto en la Ley de Impuesto".

Segundo.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de mayo de 2020, habiendo comparecido tanto

RECYMET SYSTEMS, S.L. -recurrente- como la Administración General del Estado -recurrida-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Al tiempo de personarse, la parte recurrida se opuso a la admisión del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, argumentando, en síntesis, que: (i) sobre el artículo 150 LGT existe ya una doctrina consolidada respecto de la cual no se justifica su matización, siendo así que, además, no se hace ninguna referencia a la actual regulación de dicho precepto tras la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, lo cual abunda en la ausencia de interés casacional del recurso; (ii) que la cuestión relativa a si los proveedores que constan en las facturas eran los que efectivamente realizaron las entregas es una cuestión de naturaleza fáctica que no alcanza interés casacional; (iii) que, en relación con la discusión sobre la corrección del tipo infractor, aun cuando la sentencia de instancia no se ha pronunciado sobre ello, no se ha instado por la recurrente la subsanación de dicha omisión; y (iv) que esta Sala ha rechazado reiteradamente el interés casacional de los recursos en los que se cuestionan sanciones tributarias esgrimiendo la ausencia de culpabilidad y la presunción de inocencia.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y RECYMET SYSTEMS, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada contiene una doctrina: (i) que fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA]; (ii) que interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]; (iii) que aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]; y (iv) que se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente [sentencias de esta Sala de 3 de abril de 2008 (rec. cas. 3914/2002, ES:TS:2008:1658) y de 18 de septiembre de 2013 (rec. cas. unif. doctrina 4498/2012, ES:TS:2013:4586)], al considerarla errónea [artículo 88.3.b) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo. *Objeto del presente recurso de casación*

El debate suscitado en este litigio versa, en esencia, sobre tres cuestiones diferenciadas: (i) si la duración de las actuaciones inspectoras ha excedido del plazo legalmente previsto y, por tanto, la obligación tributaria debe entenderse prescrita; (ii) si es posible deducir cuotas de IVA auto-repercutidas y, al mismo tiempo, soportadas por el recurrente en auto-factura expedida en régimen de inversión de sujeto pasivo aun cuando se haya producido una simulación subjetiva en relación con el proveedor de los bienes adquiridos; y, finalmente, (iii) si se ha motivado suficientemente la culpabilidad en el acuerdo sancionador, así como si la infracción producida debe tipificarse, en su caso, por el artículo 170.Dos.4º LIVA y no por el 191 LGT.

Tercero. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos recogidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunos datos que han de ser tenidos en cuenta:

1º.- La recurrente, dada de alta en el epígrafe 621 a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (comercio al por mayor de chatarras y materiales de desecho), declaró en el modelo 347 haber realizado compras durante los años 2004 a 2007 de diversos proveedores.

2º.- Iniciadas las actuaciones inspectoras por notificación realizada el 16 de abril de 2008, a fin de comprobar el IVA de los ya referidos ejercicios 2004 a 2007, se constató que los supuestos proveedores de la recurrente resultaron ser sociedades ficticias, sin domicilio real, ni personal, ni medios materiales para desarrollar su actividad, desconociéndose por ende los verdaderos proveedores.

3º.- La inspección de tributos incoó un acta de disconformidad el 22 de abril de 2009 y el Inspector Regional Adjunto notificó el 22 de octubre de 2009 el acuerdo de liquidación por el que se exigían una serie de deudas tributarias por IVA en relación con los ejercicios referidos. Asimismo, el 20 de noviembre de 2009 se notificó un acuerdo de liquidación rectificativo referido a los periodos de enero, abril y mayo de 2005 y a diciembre de 2007. La regularización propuesta por la inspección de tributos se fundamentaba, en esencia, en no considerar deducibles las cuotas de IVA auto-repercutidas en régimen de inversión de sujeto pasivo por parte de RECYMET SYSTEMS, S.L. y, por ende, soportadas por dicha sociedad, al entender que se había producido fraude en el citado tributo.

4º.- Por otro lado, se notificó el 23 de abril de 2009 inicio y propuesta de sanción y el 22 de octubre de 2009 el acuerdo de imposición de sanción por las infracciones descritas en el artículo 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) ["LGT/1963"] y en los artículos 191, 193 y 195 LGT.

5º.- Disconforme con los acuerdos antes referidos, la hoy recurrente interpuso el 20 de noviembre de 2009 sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron estimadas en parte (sólo en relación con el acuerdo sancionador) por resolución el TEAR de Cataluña de 20 de febrero de 2014.

En tal resolución, tras desestimar las alegaciones vertidas en relación con la duración del procedimiento y el artículo 150 LGT, indica respecto de la deducibilidad de las cuotas de IVA auto-repercutidas que "[e]n el presente expediente, considerando que las operaciones son reales, admitiríamos la deducción si la reclamante no sabía o no podía saber, demostrado con datos objetivos, que las cuotas que le fueron repercutidas no se ingresarían", indicando seguidamente "[e]l convencimiento por parte de quien resuelve, de [que] la omisión negligente del deber de conocer al verdadero proveedor o que una cantidad que le es repercutida será o no ingresada en el Tesoro Público es complejo", siendo así que "[l]a Inspección, tanto desde el punto de vista del acta, acuerdo de liquidación, y acuerdo sancionador (...) ha valorado la posibilidad que tenía reclamante de conocer las irregularidades de las emisoras de las facturas", concluyendo el TEAR de Cataluña que "(...) la empresa necesariamente debería conocer, habiendo desempeñado una mínima diligencia exigible a todo buen comerciante, que se trataba de empresas que actuaban en el seno de una actuación fraudulenta, como por otra parte, la interesada parece reconocer en sus alegaciones", siendo así que "este tribunal considera probado que las operaciones de venta de los materiales fueron efectuadas por personas diferentes de las que emitieron las facturas por lo que cabe concluir, junto a lo anteriormente señalado, no deducible el IVA soportado en ellas reflejado conforme a lo previsto en los artículos 92.1 [sic] (...) y 97.Uno.1º LIVA".

Y, en relación con la sanción impuesta, después de entender que se ha motivado adecuadamente la culpabilidad en el procedimiento sancionador, se refiere al tipo infractor indicando que "[r]especto a la aplicabilidad de la sanción prevista en el artículo 170.Dos LIVA alegada por la reclamante, con carácter previo al régimen sancionador previsto en la LGT 230/1963 y la posterior [Ley] 58/2003, debe rechazarse tal alegación dado que (...) el tipo infractor es la no consignación en las autoliquidaciones de los IVA devengados y deducidos por inversión del sujeto pasivo, hecho que no se produce en este caso en el que la entidad autorrepercutió y dedujo el impuesto regularizando la inspección la incorrecta deducción de cuotas y sancionando dicha conducta por el artículo 191, 193 y 195 de la 58/2003 o, en su caso, los preceptos equivalentes de la Ley 230/1963 General Tributaria. Por lo que procede confirmar la corrección del régimen sancionador utilizado por la Inspección".

6º.- Contra la referida resolución del TEAR se interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 664/2018 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña. Y después de entender la sentencia aludida, en el fundamento jurídico primero, que no se ha vulnerado el artículo 150 LGT y, en el fundamento jurídico segundo, que no se han infringido las disposiciones invocadas respecto del procedimiento sancionador, se refiere dicha resolución a la deducibilidad de las cuotas de IVA auto-repercutidas en los siguientes términos:

"En lo que respecta a este proceso (...) es reconocido por la demandada, que el sujeto pasivo del IVA recibió las mercancías y las facturas a nombre de los proveedores, que la demandada niega, por cuanto considera que no fueron emitidas por los proveedores a que se alude, y además dicha mercancía [forma] parte del objeto o tráfico comercial de la parte demandante, siendo utilizadas para las necesidades de sus operaciones gravadas. A la parte demandante se le reconoce la condición legal de sujeto pasivo por realizar con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Por ello, serán consideradas actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o

prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

Por lo tanto, el destinatario de los servicios goza del derecho a la deducción aunque el prestatario de los servicios sea un sujeto pasivo que no esté registrado a efectos del IVA, siempre que las facturas relativas a los servicios prestados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva 2006/112, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dichas facturas y la naturaleza de dichos servicios. De ello se deduce que cuando la factura contenga todos los datos mencionados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, las autoridades fiscales no pueden denegar el derecho a la deducción invocando como motivo que el emisor de esa factura no dispone ya de una licencia de empresario individual y carece, por tanto, del derecho a utilizar su número de identificación fiscal.

(...) En el presente caso, la falta de consideración jurídica de los requisitos de las facturas donde constan el importe de la entrega de mercancías y la identificación de la empresa emisora, se encuentra en que dichos proveedores, como se ha indicado anteriormente, no tuvieron relación comercial de ninguna clase con el sujeto pasivo del IVA, al ser sociedades ficticias, sin domicilio real, ni personal, ni medios materiales para desarrollar ninguna actividad, lo que en atención a las circunstancias, que constituyen el presupuesto fáctico de este proceso, no pueden producir el efecto jurídico pretendido de ser el fundamento de la deducibilidad del importe del IVA soportado, en los términos que es objeto de controversia en este proceso".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto. Marco jurídico.

1. En relación con la deducibilidad de las cuotas de IVA auto-repercutido, la regulación aplicable al supuesto controvertido es, *ratione temporis*, la que sigue:

1.1. El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, número 347, de 11 de diciembre de 2006) ["Directiva 2006/112/CE"], conforme al cual: "[e]n 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 2006/112/CE, que explicita: "[s]erán 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 2006/112/CE, que indica en la letra d) de su apartado 1: "[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 2006/112/CE, donde se lee que "[l]os sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquiriente 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 2006/112/CE 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 adquiriente 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".

1.6. 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 (...) [e]ntregas 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".

1.7. El artículo 92.Uno.3º de la LIVA, que explicita: "[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".

1.8. 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:

(...) 4.º 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 (...).

1.9. Y, por último, 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".

2. En relación también con la deducibilidad de cuotas de IVA, la doctrina tanto del TJUE como de esta Sala sobre las cuestiones jurídicas en debate se puede resumir como sigue:

2.1. Como se lee en la sentencia del TJUE de 1 de abril de 2004, Bockemühl, mencionada ut supra, relativa al régimen de inversión de sujeto pasivo en el IVA (autoliquidación en términos del TJUE) en supuestos de prestaciones de servicios, pero aplicable mutatis mutandi a supuestos de entrega de bienes, como el aquí debatido "[u]n 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). "[E]l 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, "[c]uando 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" (apartado 51).

2.2. Como se resume en la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, arriba reseñada, referida como la anterior al régimen de "autoliquidación" (inversión del sujeto pasivo), "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 incurra 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).

2.3. En la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. 4608/2006), ya referida, se indica que "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" (fundamento de derecho sexto). 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), referenciadas también más arriba.

Quinto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

1. En primer lugar, es preciso indicar que la interpretación del artículo 150 LGT, en relación con la duración de las actuaciones inspectoras, no alcanza interés casacional por diversos motivos: (i) en primer lugar, se vinculan a aspectos casuísticos y singulares de los que difícilmente se puede extraer una doctrina general, que es la que pretende fijarse con el actual sistema de recurso de casación; (ii) en segundo lugar, porque se trata de una norma derogada que no se encuentra actualmente en vigor desde hace más de un lustro, con lo que difícilmente puede apreciarse que la interpretación del citado precepto tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; y, finalmente, (iii) dado que existe ya doctrina consolidada de esta Sala sobre el referido artículo 150 LGT en su anterior redacción, la invocación -como sentencia de contraste- de una resolución de este Tribunal fechada en 2011 no es suficiente, conforme lo indicado, para que pueda apreciarse al respecto interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

2. Sin embargo, en relación con la posibilidad de deducirse las cuotas de IVA auto-repercutidas, aun cuando pueda haber existido simulación subjetiva respecto de los proveedores, esta Sección alberga dudas indicativas del interés casacional que ostenta el presente recurso.

3. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, conforme a lo dispuesto en los artículos 84.1.2.c), 92 , 93 , 94 , 95 , 96 , 97 , 98 y 165 LIVA , interpretados en relación con los artículos 168 , 193 y 199 de la Directiva 2006/112/CE , se puede denegar la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido auto-repercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en las auto-facturas expedidas no consten los proveedores reales de los bienes adquiridos.

Sexto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. 1. La cuestión referida en el razonamiento anterior presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque pudiera ser que con su decisión el Tribunal a quo haya interpretado y aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial, por lo que está presente en el recurso de casación preparado la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del artículo 88.2.f) LJCA, lo que hace conveniente un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo, que interprete el artículo 84.1.c), en relación con los artículos 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 165, todos ellos de la LIVA, cohonestándolos con los artículos 168, 193 y 199 de la Directiva IVA y la jurisprudencia del TJUE, para precisar, matizar o ratificar el criterio general sentado por la jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo - permitir la deducibilidad de las cuotas auto-repercutidas en el régimen de inversión del sujeto pasivo- cuando no conste el proveedor real de los bienes adquiridos, como aquí acontece.

1.2. Además, en relación con tales cuestiones se han admitido por esta Sala y Sección dos recursos de casación autos de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 1820/2018, ES:TS:2018:7288A) y de 8 de enero de 2019 (rec. cas. 2693/2018, ES:TS:2019:5A), que planteaban cuestiones similares a las que se discuten en el presente recurso de casación.

1.3. Y, adicionalmente, resulta relevante indicar que la Sección Segunda de esta Sala ha planteado, en relación con el primer recurso admitido antes referido, una cuestión prejudicial al TJUE auto de 11 de febrero de 2020 (rec. cas. 1820/2018, ES:TS:2020:1400A, que ha dado lugar al asunto C-281/20, en el que se interroga al Tribunal de Luxemburgo en los siguientes términos:

"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".

2. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren las otras circunstancias y presunciones alegadas por la recurrente.

Séptimo. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el anterior razonamiento jurídico quinto.

2. Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 84.1.2.c), 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 165 de la LIVA, en relación con los artículos 168, 193 y 199 de la Directiva IVA y la jurisprudencia del TJUE. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 LJCA.

Octavo. Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno. Comunicación inmediata a la Sala de instancia de la decisión adoptada en este auto y remisión de actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2801/2020, preparado por la representación procesal de RECYMET SYSTEMS, S.L., contra la sentencia dictada el 27 de enero de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso 664/2018.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

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 auto-repercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en las auto-facturas expedidas no consten los proveedores reales de los bienes adquiridos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 84.1.2.c), 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 165 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa).

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D. Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.