

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084245

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 9 de diciembre de 2021

Sala 10.^a

Asunto C-154/20

SUMARIO:

IVA. Deducciones. *Denegación del derecho a deducción cuando el verdadero proveedor no ha sido identificado.* Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que debe denegarse el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que el sujeto pasivo ha cometido un fraude en el IVA o que tenía o debería haber tenido conocimiento de que la operación invocada como fundamento del derecho a deducir formaba parte de tal fraude, cuando el verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trata no ha sido identificado y dicho sujeto pasivo no prueba que este proveedor tuviese la condición de sujeto pasivo. El Tribunal resuelve que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que debe denegarse el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que el sujeto pasivo ha cometido un fraude en el IVA o que tenía o debería haber tenido conocimiento de que la operación invocada como fundamento del derecho a deducir formaba parte de tal fraude, cuando, no habiéndose identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate, dicho sujeto pasivo no pruebe la condición de sujeto pasivo de este si, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de los elementos facilitados por el mencionado sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo. 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 el órgano jurisdiccional remitente y los Gobiernos checo, español y húngaro, de los requisitos materiales de dicho derecho. Aunque el Estado miembro haya hecho uso de la facultad que ofrece el art. 287 de la Directiva 2006/112 de conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no supere determinado importe, si puede deducirse con certeza de las circunstancias fácticas, como el volumen y el precio de los bienes o servicios adquiridos, que el volumen de negocios anual del proveedor supera ese importe, de modo que dicho proveedor no puede acogerse a la franquicia prevista en dicho artículo y tiene necesariamente la condición de sujeto pasivo. Denegar a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a deducir el IVA por no haber identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate y por no haber acreditado la condición de sujeto pasivo de ese proveedor, si de las circunstancias fácticas se desprende con certeza que dicho proveedor tenía necesariamente tal condición, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y a la jurisprudencia recordada en los apartados 26 a 30 de la presente sentencia. Por consiguiente, contrariamente a lo que señala el órgano jurisdiccional remitente, no puede exigirse en todos los casos al sujeto pasivo, para poder ejercer ese derecho, que demuestre, cuando no se haya identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate, que dicho proveedor tiene la condición de sujeto pasivo. De ello se deduce que, cuando no se haya identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios, debe denegarse el derecho a la deducción del IVA 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 ese proveedor tenía la condición de sujeto pasivo. [Vid., en el mismo sentido STJUE de 11 de noviembre de 2021, asunto C-281/20 (NFJ083969)]

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 168, 178, 273 y 287.

PONENTE:

Don I. Jarukaitis.

En el asunto C-154/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 11 de marzo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de marzo de 2020, en el procedimiento entre

Kemwater ProChemie s. r. o.

y

Odvolací finanční reditelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente) y M. Ilešić, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Odvolací finanční reditelství, por el Sr. T. Rozehnal;
- en nombre del Gobierno Checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y M. Salyková, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Kemwater ProChemie s. r. o. y la Odvolací finanční reditelství (Dirección Tributaria competente en materia de recursos, República Checa; en lo sucesivo, «Dirección Tributaria») en relación con la denegación del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por servicios de publicidad prestados durante los años 2010 y 2011.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen 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.

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. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4. El artículo 168 de esta Directiva establece:

«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; [...].»

5. A tenor del artículo 178 de la citada Directiva:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240; [...].»

6. El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

7. El artículo 287 de esta Directiva establece:

«Los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión:

[...]

7) República Checa: 35 000 euros;

[...]».

Derecho checo

8. Según el artículo 6, apartado 1, de la zákon c. 235/2004 Sb., o dani z pridané hodnoty (Ley n.º 235/2004, del impuesto sobre el valor añadido), un sujeto pasivo establecido en la República Checa está obligado al pago del IVA cuando su volumen de negocios durante como máximo los últimos doce meses consecutivos sea superior a 1 000 000 de coronas checas (CZK) (aproximadamente 39 250 euros), a excepción de quienes únicamente efectúen operaciones exentas del impuesto sin derecho a deducción.

9. El artículo 29 de esta Ley contiene las disposiciones de transposición del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112.

10. Los artículos 72 y 73 de dicha Ley precisan los requisitos del derecho a deducir el IVA. En virtud de estos artículos, el sujeto pasivo obligado al pago del IVA tiene derecho a deducir el IVA soportado, que debe corresponder al impuesto repercutido declarado por otro sujeto pasivo, de modo que no es posible ejercitar el derecho a deducir si no existe obligación de repercutir el impuesto.

11. El artículo 94a, apartado 1, de la misma Ley, dispone que el sujeto pasivo que tenga su sede o que ejerza su actividad económica en la República Checa y efectúe o vaya a efectuar operaciones con derecho a deducir el impuesto podrá solicitar la inscripción registral.

12. Con arreglo al artículo 92, apartado 3, de la zákon c. 280/2009 Sb., danový rád (Ley n.º 280/2009 del procedimiento tributario), el sujeto pasivo acreditará toda la información que deba incluir en una declaración tributaria ordinaria, en una declaración tributaria complementaria y en otros documentos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13. A raíz de una inspección fiscal iniciada el 25 de abril de 2012 relativa a los períodos impositivos de los meses de agosto a octubre de 2010, de abril a junio de 2011 y de agosto de 2011, la Administración tributaria checa denegó a Kemwater ProChemie, sociedad mercantil establecida en la República Checa, el derecho a deducir el IVA soportado por servicios de publicidad prestados en torneos de golf que tuvieron lugar durante los años 2010 y 2011. Según los documentos fiscales, estos servicios fueron prestados por Viasat Service s. r. o., por un importe de 120 000 CZK (aproximadamente 4 708 euros), incluido el 20 % de IVA, por cada uno de los períodos impositivos.

14. Sin cuestionar la prestación efectiva de los servicios, la Administración tributaria checa hizo constar que el administrador de Viasat Service había manifestado desconocer que dichos servicios hubieran sido prestados por esta sociedad y que Kemwater ProChemie, por su parte, no podía demostrar que dicha sociedad fuera el proveedor efectivo de tales servicios. Al considerar, por una parte, que no se había acreditado la identidad del proveedor o proveedores, ni su condición de sujeto pasivo del IVA y, por otra, que el alcance de las prestaciones era parcialmente controvertido, el 20 de diciembre de 2013, la Administración tributaria practicó una liquidación por el importe de IVA debido, que estableció en 20 000 CZK (aproximadamente 784 euros), por cada período impositivo e impuso una sanción a Kemwater ProChemie de 4 000 CZK (aproximadamente 156 euros) por cada uno de dichos períodos.

15. Al desestimar la Dirección de Tributos el recurso interpuesto por Kemwater ProChemie contra dichas liquidaciones, esta última interpuso un recurso ante el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa), que fue estimado. Dicho órgano jurisdiccional consideró, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y en una sentencia del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), que el derecho a deducción no está supeditado a la prueba de que el sujeto pasivo haya adquirido la prestación gravada del proveedor indicado en la factura correspondiente a dicha prestación y que la falta de prueba de la identidad de su proveedor real solo es determinante si la Administración tributaria demuestra que dicha operación está implicada en un fraude fiscal del que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducción tenía o debería haber tenido conocimiento.

16. La Dirección Tributaria interpuso entonces un recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

17. El órgano jurisdiccional remitente expone que se enfrenta a la cuestión de si es posible denegar el derecho a deducir el IVA por no haberse identificado al proveedor real de los servicios por los que su destinatario ejerce este derecho.

18. Dicho órgano jurisdiccional señala que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta, por una parte, que el derecho a deducir el IVA está supeditado al requisito de que el destinatario de la operación gravada sea un sujeto pasivo que haya utilizado los bienes entregados o los servicios prestados para realizar operaciones por las que se repercute el IVA y que dichos bienes hayan sido entregados o dichos servicios prestados por otro sujeto pasivo, y que este derecho no puede denegarse, en principio, cuando se cumplen tales requisitos. Por otra parte, la Administración tributaria debe denegar al sujeto pasivo el derecho a deducir si demuestra, sin exigir al sujeto pasivo la prueba de otras circunstancias que no le corresponde, que dicho sujeto pasivo tenía o podía haber tenido conocimiento de que, al adquirir los bienes o servicios de que se trata, participaba en un fraude.

19. El órgano jurisdiccional remitente indica que, en Derecho checo, la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos materiales del derecho a deducir el IVA recae sobre el sujeto pasivo. Considera que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende la misma exigencia, si bien señala que la duda acerca de la identidad del proveedor no debería por sí sola permitir a la Administración tributaria denegar el derecho a deducción, ya que la Directiva 2006/112 ofrece una definición amplia del concepto de «sujeto pasivo». No obstante, advierte que, puesto que la República Checa aplica la excepción prevista en el artículo 287 de dicha Directiva, no se puede acreditar claramente que se cumple el requisito material del derecho a deducir relativo a la condición de sujeto pasivo del proveedor mientras no se identifique al verdadero proveedor.

20. Además, el órgano jurisdiccional remitente considera que existe una contradicción entre, por un lado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual quien invoca el derecho a deducir debe probar el cumplimiento de los requisitos materiales para el ejercicio de ese derecho, incluido el que los bienes hayan sido efectivamente entregados o los servicios efectivamente prestados por un sujeto pasivo y, por otro lado, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), y el auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869), en los que se declaró que debía reconocerse este derecho en la medida

en que no se había probado la participación en un fraude, a pesar de que, en los asuntos que dieron lugar a estas resoluciones, no se había acreditado la condición de sujeto pasivo del proveedor.

21. Por último, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario exigir al sujeto pasivo que demuestre que se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducir no solo cuando no se haya acreditado que el proveedor es un sujeto pasivo, sino también cuando, aun no existiendo dudas acerca de esta condición, no sea posible identificarlo. A su juicio, de no ser así, el requisito material del derecho a deducir relativo a la condición de sujeto pasivo del proveedor no podría determinarse con certeza cuando el Estado miembro ha aplicado la excepción prevista en el artículo 287 de la Directiva 2006/112. Una interpretación contraria no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la prueba del cumplimiento de los requisitos materiales del derecho a deducción que incumbe al sujeto pasivo, y abriría la vía a importantes fraudes fiscales, pese a que la lucha contra el fraude es un objetivo reconocido por dicha Directiva.

22. En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con la Directiva [2006/112] una situación en la que el ejercicio del derecho a deducción del [IVA] se supedita al cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación de acreditar que la prestación recibida en el marco de una operación sujeta a gravamen fue realizada por un determinado sujeto pasivo?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto soportado en el supuesto de que no cumpla la mencionada obligación probatoria, aun cuando no se haya acreditado que tuviera o pudiera haber tenido conocimiento de que al adquirir los productos o servicios estaba participando en un fraude fiscal?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

23. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que debe denegarse el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que el sujeto pasivo ha cometido un fraude en el IVA o que tenía o debería haber tenido conocimiento de que la operación invocada como fundamento del derecho a deducir formaba parte de tal fraude, cuando el verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trata no ha sido identificado y dicho sujeto pasivo no prueba que este proveedor tuviese la condición de sujeto pasivo.

24. Ha de recordarse que el derecho a deducir el 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 para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, que se asimilan a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 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 la citada Directiva (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 26 y jurisprudencia citada).

25. 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 el órgano jurisdiccional remitente y los Gobiernos checo, español y húngaro, de los requisitos materiales de dicho derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 27).

26. En cuanto a las consecuencias que se derivan de que no se haya identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trata, 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 (véase en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 30 y jurisprudencia citada).

27. 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 ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 31 y jurisprudencia citada).

28. 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 32 y jurisprudencia citada).

29. 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 33 y jurisprudencia citada).

30. 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 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 34 y jurisprudencia citada).

31. 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 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 36 y jurisprudencia citada).

32. 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 25 de la presente sentencia, dicha condición constituye uno de los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 37).

33. 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. Por otra parte, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella. 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 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 38 y jurisprudencia citada).

34. 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 39 y jurisprudencia citada).

35. 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 40 y jurisprudencia citada).

36. 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 41).

37. 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 42).

38. 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, de modo que la condición de sujeto pasivo del proveedor puede resultar de las circunstancias del caso concreto (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 43).

39. Así sucede, en particular, aunque el Estado miembro haya hecho uso de la facultad que ofrece el artículo 287 de la Directiva 2006/112 de conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no supere determinado importe, si puede deducirse con certeza de las circunstancias fácticas, como el volumen y el precio de los bienes o servicios adquiridos, que el volumen de negocios anual del proveedor supera ese importe, de modo que dicho proveedor no puede acogerse a la franquicia prevista en dicho artículo y tiene necesariamente la condición de sujeto pasivo.

40. Denegar a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a deducir el IVA por no haber identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate y por no haber acreditado la condición de sujeto pasivo de ese proveedor, si de las circunstancias fácticas se desprende con certeza que dicho proveedor tenía necesariamente tal condición, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y a la jurisprudencia recordada en los apartados 26 a 30 de la presente sentencia. Por consiguiente, contrariamente a lo que señala el órgano jurisdiccional remitente, no puede exigirse en todos los casos al sujeto pasivo, para poder ejercer ese derecho, que demuestre, cuando no se haya identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate, que dicho proveedor tiene la condición de sujeto pasivo.

41. De ello se deduce que, cuando no se haya identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios, debe denegarse el derecho a la deducción del IVA 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 ese proveedor tenía la condición de sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 44).

42. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que debe denegarse el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que el sujeto pasivo ha cometido un fraude en el IVA o que tenía o debería haber tenido conocimiento de que la operación invocada como fundamento del derecho a deducir formaba parte de tal fraude, cuando, no habiéndose identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate, dicho sujeto pasivo no pruebe la condición de sujeto pasivo de este sí, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de los elementos facilitados por el mencionado sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

Costas

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

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

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que debe denegarse el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que el sujeto pasivo ha cometido un fraude en el IVA o que tenía o debería haber tenido conocimiento de que la operación invocada como fundamento del derecho a deducir formaba parte de tal fraude, cuando, no habiéndose identificado al verdadero proveedor de los bienes o servicios de que se trate, dicho sujeto pasivo no pruebe la condición de sujeto pasivo de este si, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de los elementos facilitados por el mencionado sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.