

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 18 de julio de 2013 (\*)

«Directiva 2006/112/CE – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Entrega de bienes – Concepto – Derecho a deducción – Denegación – Realización efectiva de una operación gravada – Reglamento (CE) nº 1760/2000 – Sistema de identificación y registro de bovinos – Marcas auriculares»

En el asunto C-78/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria), mediante resolución de 6 de febrero de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de febrero de 2012, en el procedimiento entre

**«Evita-K» EOOD**

y

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev y J.L. da Cruz Vilaça, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Evita-K» EOOD, por la Sra. A. Kashkina;
- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. A. Georgiev, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. Y. Atanasov, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la 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 los artículos 14, apartado 1, 178, letra a), 185, apartado 1, 226, número 6, y 242 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Esta petición fue presentada en el marco de un litigio entre «Evita-K» EOOD (en lo sucesivo, «Evita-K») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Impugnación y gestión de la ejecución», de la ciudad de Sofía, de la Administración central de la Agencia nacional tributaria; en lo sucesivo, «Direktor») en relación con la denegación del derecho a deducción, en forma de crédito fiscal, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «TVA») relativo a facturas sobre entregas de terneros destinados al sacrificio.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

#### Directiva 2006/112

3 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112 establece que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal estarán sujetas al IVA.

4 Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 El artículo 168 de la citada Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

6 El artículo 178 de la misma Directiva establece:

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

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

[...]»

7 El artículo 184 de la Directiva 2006/112 prevé que la deducción inicialmente practicada se

regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

8 El artículo 185 de esta Directiva tiene siguiente tenor:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

9 Según el artículo 186 de dicha Directiva, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de la Directiva.

10 El artículo 220 de la misma Directiva establece:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

[...]»

11 A tenor del artículo 226 de la Directiva 2006/112:

«Sin 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:

[...]

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

[...]»

12 El artículo 242 de esta Directiva establece:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal. »

13 El artículo 273 de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre

Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Reglamento (CE) nº 1760/2000

14 El considerando 12 del Reglamento (CE) nº 1760/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de julio de 2000, que establece un sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina y relativo al etiquetado de la carne de vacuno y de los productos a base de carne de vacuno y por el que se deroga el Reglamento (CE) nº 820/97 del Consejo (DO L 204, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento nº 1760/2000»), establece:

«Las normas vigentes relativas a la identificación y el registro de los animales de la especie bovina se recogen en la Directiva 92/102/CEE del Consejo, de 27 de noviembre de 1992, relativa a la identificación y al registro de animales [(DO L 355, p. 32)] y en el Reglamento (CE) nº 820/97 [del Consejo, de 21 de abril de 1997, por el que se establece un sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina y relativo al etiquetado de la carne de vacuno y de los productos a base de carne de vacuno (DO L 117, p. 1)]. La experiencia ha demostrado que, en el caso de los animales de la especie bovina, la aplicación de la Directiva 92/102/CEE no ha sido plenamente satisfactoria, necesitando ser perfeccionada. Por consiguiente, es necesario adoptar un Reglamento específico para dichos animales, con el fin de reforzar las disposiciones de la Directiva.»

15 El artículo 1, apartado 1, del Reglamento nº 1760/2000 prevé que cada Estado miembro establecerá un sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina de acuerdo con las disposiciones de su título I.

16 A tenor del artículo 3, párrafo primero, de dicho Reglamento:

«El sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina incluirá los siguientes elementos:

- a) marcas auriculares destinadas a identificar cada animal individualmente;
- b) bases de datos informatizadas;
- c) pasaportes para animales;
- d) registros individuales llevados en cada explotación.»

17 El artículo 4 del mismo Reglamento dispone:

«1. Todos los animales de una determinada explotación nacidos después del 31 de diciembre de 1997 o que después de esa fecha se destinen al comercio intracomunitario serán identificados mediante una marca colocada en cada oreja, autorizada por la autoridad competente [...]. Todos los animales de una determinada explotación de Bulgaria o Rumanía nacidos con anterioridad a la fecha de adhesión o que después de esa fecha se destinen al comercio intracomunitario serán identificados mediante una marca colocada en cada oreja, autorizadas por la autoridad competente. Ambas marcas auriculares llevarán el mismo y único código de identificación que permita identificar de forma individual cada animal y la explotación en que haya nacido. [...]

[...]

2. La marca auricular se colocará, dentro de un plazo determinado por el Estado miembro, a partir del nacimiento del animal y, en cualquier caso, antes de que el animal abandone la explotación en que ha nacido. [...]

[...]»

#### Reglamento (CE) nº 1725/2003

18 Mediante el Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 261, p. 1), se adoptó la norma contable internacional NIC 41 «Agricultura» (en lo sucesivo, «norma NIC 41»), que figura en el anexo de dicho Reglamento.

19 El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información que debe facilitarse en relación con la actividad agrícola.

20 Los apartados 10 y 11 de norma NIC 41 tienen el siguiente tenor:

«10. La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;
- b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- c) el valor razonable o el coste del activo puedan ser valorados de forma fiable.

11. En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por la valoración de los atributos físicos significativos.»

#### *Derecho búlgaro*

21 El artículo 70, apartado 5, de la *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable al litigio principal (DV nº 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «ZDDS»), establece que no habrá derecho a deducir el IVA soportado cuando éste haya sido facturado ilegalmente.

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

22 Evita-K es una empresa búlgara cuya actividad económica principal es el comercio de animales.

23 Esta sociedad declaró nueve facturas sobre entregas de terneros destinados al sacrificio, emitidas durante los meses de septiembre y octubre de 2007 por «Ekspertis-7» EOOD (en lo sucesivo, «Ekspertis-7»), con el objeto de obtener la deducción, en forma de crédito fiscal, del IVA relativo a dichas facturas.

24 Además, Evita-K declaró haber exportado durante esos mismos meses terneros vivos a Albania, justificó la compra de éstos mediante las mencionadas facturas y presentó las declaraciones en aduana, los certificados veterinarios en los que se indicaban las marcas auriculares de los animales y los certificados veterinarios destinados al transporte de los animales en el territorio nacional.

25 Para acreditar la adquisición de los animales de que se trata, Evita-K presentó, además de las nueve facturas emitidas por Ekspertis-7, certificados de peso, extractos bancarios relativos al pago de dichas facturas y el contrato sobre la entrega de los terneros celebrado con Ekspertis-7.

26 Evita-K fue objeto de una inspección fiscal relativa a los meses de septiembre y octubre de 2007. A raíz de esta inspección, las autoridades fiscales búlgaras solicitaron a Ekspertis-7 que presentara información sobre las entregas que había facturado a Evita-K.

27 Según dichas autoridades, las respuestas dadas por Ekspertis-7 mostraron que existían lagunas en su contabilidad y deficiencias en el cumplimiento de las formalidades veterinarias relativas, en concreto, a los títulos de propiedad de los animales y a las marcas auriculares de éstos, por lo que consideraron que no se había probado la realización efectiva de dichas entregas y que, en consecuencia, Evita-K no podía invocar un derecho a deducir el IVA relativo a dichas entregas.

28 De este modo, mediante decisión de liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2009, las autoridades fiscales búlgaras denegaron a Evita-K el derecho a deducir, en forma de crédito fiscal, el IVA relativo a las facturas emitidas por Ekspertis-7.

29 Evita-K presentó un recurso administrativo contra esta decisión de denegación del derecho de deducción ante el Direktor, quien, mediante decisión de 29 de abril de 2010, la confirmó.

30 Evita-K interpuso entonces un recurso contencioso-administrativo contra la decisión de liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2006 ante el órgano jurisdiccional remitente. En este contexto alegó que los datos que había facilitado eran suficientes para probar la realidad de las entregas facturadas por Ekspertis-7, que –con independencia de las eventuales irregularidades cometidas por esta última– era una adquirente de buena fe con arreglo al Derecho búlgaro y que la cuestión del derecho a deducir el IVA no tenía relación con la cuestión de la propiedad y el origen de los bienes adquiridos.

31 En estas circunstancias, el Administrativen sad Sofia-grad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Procede interpretar el concepto de «entrega de bienes» del artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112/], en relación con el artículo 345 del [TFUE], en el sentido de que permite, en las circunstancias del litigio principal, que el destinatario de una entrega adquiera el derecho a disponer de bienes (bienes muebles, definidos únicamente por su género) mediante la adquisición

de la propiedad sobre dichos bienes por la posesión de buena fe adquirida sobre la base de un contrato oneroso de una persona que no es su propietario, lo que es legítimo en virtud del ordenamiento jurídico nacional del Estado miembro, debiendo tenerse en cuenta que, en virtud de dicho ordenamiento jurídico, el dominio sobre los referidos bienes se transmite mediante su entrega?

2) La prueba de haber efectuado una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 correspondiente a una factura concreta, en relación con el ejercicio del derecho a deducir el impuesto desglosado en la factura que se ha pagado efectivamente, previsto en el artículo 178, letra a), de [dicha] Directiva, ¿exige que el destinatario de la entrega demuestre que el suministrador era propietario, cuando la entrega tiene por objeto bienes muebles identificados por su género y, según el ordenamiento jurídico del Estado miembro, el dominio sobre ellos se transmite por su entrega, siendo legítima, con arreglo a dicho ordenamiento jurídico, la adquisición de la propiedad sobre dichos bienes de una persona que no es propietaria por la posesión de buena fe adquirida sobre la base de un contrato oneroso?

¿Ha de considerarse que una «entrega de bienes» ha quedado demostrada a los efectos de la deducción en el sentido de la Directiva [2006/112] cuando el destinatario, en las circunstancias del litigio principal, ha efectuado una entrega posterior de los mismos bienes (animales sujetos a identificación) mediante la exportación con presentación de una declaración aduanera y no existe prueba de que un tercero tenga derechos sobre dichos bienes?

3) A los efectos de demostrar que se ha efectuado una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 correspondiente a una factura concreta, en relación con el ejercicio del derecho a deducir el impuesto desglosado en dicha factura que efectivamente se ha pagado, previsto en el artículo 178, letra a), de [dicha] Directiva, ¿ha de entenderse que el suministrador y el destinatario, que no son agricultores, actúan de mala fe si, al recibir los bienes, no se presenta ningún documento del propietario anterior en el que figuren las marcas auriculares de los animales de conformidad con lo exigido en las disposiciones normativas en materia veterinaria de la Unión Europea y las marcas auriculares de los animales no figuran en el certificado veterinario expedido por una administración y que acompaña a los animales en su transporte para efectuar la entrega concreta?

Si el suministrador y el destinatario han hecho independientemente un listado de las marcas auriculares de los animales que se les han entregado, ¿ha de considerarse que han cumplido las exigencias de las normas en materia veterinaria de la Unión, antes citadas, en el supuesto de que la autoridad administrativa no hubiera indicado las marcas auriculares de los animales en el certificado veterinario que acompaña a los animales en su entrega?

4) El suministrador y el destinatario del litigio principal, que no son agricultores, ¿están obligados, en virtud del artículo 242 de la Directiva 2006/112, a registrar el objeto de la entrega (animales sujetos a identificación o «activos biológicos») aplicando en su contabilidad la norma [NIC 41] y a demostrar el dominio de los activos conforme a dicha norma?

5) Según el artículo 226, número 6, de la Directiva 2006/112, ¿es necesario que en las facturas con el IVA desglosado, como las controvertidas en el litigio principal, se indiquen, entre otros, las marcas auriculares de los animales objeto de la entrega, que según las disposiciones normativas veterinarias de la Unión están sujetos a identificación, si el ordenamiento jurídico del Estado miembro no prevé expresamente tal exigencia para la transmisión del dominio sobre tales animales y las partes en la entrega no son agricultores?

6) De conformidad con el artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112, ¿es lícito regularizar la deducción del IVA, sobre la base de una disposición nacional como la del litigio

principal, debido a que se ha considerado que el derecho de propiedad del suministrador sobre los bienes objeto de la entrega no ha quedado acreditado, si la entrega no ha sido revocada por ninguna de las partes, el destinatario ha efectuado la entrega posterior de los mismos bienes, no existe prueba de que un tercero hubiera invocado derechos sobre los referidos bienes (animales sujetos a identificación), no se alega mala fe del destinatario de la entrega y, según el ordenamiento jurídico nacional, el dominio sobre tales bienes identificados únicamente por su género se transmite por su entrega?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre las tres primeras cuestiones prejudiciales*

32 Mediante sus tres primeras cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en el contexto del ejercicio del derecho a deducir el IVA, el concepto de «entrega de bienes» y la prueba de la realización efectiva de tal entrega exigen que se acredite formalmente que el suministrador era propietario de los bienes entregados o si, a este respecto, basta con que se haya adquirido un derecho de propiedad sobre los bienes mediante la posesión de buena fe.

33 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «entrega de bienes» mencionado en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (véanse las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7; de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping*, C-435/03, Rec. p. I-7077, apartado 35, y de 3 junio de 2010, *De Fruytier*, C-237/09, Rec. p. I-4985, apartado 24).

34 En este contexto, corresponde al juez nacional determinar, caso por caso, en función de los hechos del asunto concreto, si existe una transmisión del poder de disponer del bien de que se trate como un propietario (véase la sentencia *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, antes citada, apartado 13).

35 De lo anterior se deriva que una operación podrá ser calificada de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, cuando, mediante dicha operación, un sujeto pasivo proceda a la transmisión de un bien corporal que faculte a la otra parte para disponer de hecho de ese bien como si fuera su propietario sin que sea relevante a estos efectos la forma en la que se haya adquirido un derecho de propiedad sobre dicho bien.

36 Asimismo, la prueba de la realización efectiva de dicha entrega de bienes, a la que se supedita la existencia de un derecho de deducción, no depende del modo de adquisición del derecho de propiedad sobre los bienes de que se trate.

37 Por otra parte, en la medida en que, según se indica en la resolución de remisión, las autoridades fiscales búlgaras denegaron a *Evita-K* el derecho a deducir el IVA relativo a las entregas de bienes controvertidas en el asunto principal por no haberse probado que se hubieran realizado efectivamente, y *Evita-K* alega que sí tuvieron lugar dichas entregas, procede recordar, por un lado, que incumbe a quien solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (véase la sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 24), y, por otro lado, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional realizar, conforme a las normas nacionales relativas a la aportación de la prueba, una

apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal para determinar si Evita-K puede ejercer un derecho de deducción sobre la base de las mencionadas entregas de bienes (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, apartado 53; de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, apartado 32, y de 31 de enero de 2013, LVK – 56, C-643/11, apartado 57).

38 En el marco de esta apreciación global, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración la información relativa a las operaciones anteriores o posteriores a las controvertidas en el asunto principal así como los documentos relacionados con éstas, como los certificados emitidos para el transporte o la exportación de los animales de que se trate.

39 En este contexto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 55; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 42; Bonik, antes citada, apartado 37, y LVK – 56, antes citada, apartado 59).

40 Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal o cuando éste sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA (véase la sentencia Bonik, antes citada, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada).

41 En cambio, 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 en el IVA (véanse las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. 1-483, apartados 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartados 45, 46 y 60; Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 47; Bonik, antes citada, apartado 41, y LVK – 56, antes citada, apartado 60).

42 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Administración tributaria no puede obligar de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA a verificar que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades o fraude por parte de los operadores anteriores, ni tampoco a disponer de documentación al respecto (véanse las sentencias, antes citadas, Mahagében y Dávid, apartado 61, y LVK – 56, apartado 61). Asimismo, la Administración no puede exigir a dicho sujeto pasivo que presente documentos que procedan del emisor de la factura y que mencionen las marcas auriculares de los animales sujetos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento nº 1760/2000.

43 En estas circunstancias, debe responderse a las tres primeras cuestiones que la Directiva 2006/112 ha de interpretarse en el sentido de que, en el contexto del ejercicio del derecho a deducir el IVA, el concepto de «entrega de bienes» con arreglo a dicha Directiva y la prueba de la realización efectiva de tal entrega no están vinculados a la forma de adquisición de un derecho de propiedad sobre los bienes de que se trate. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente realizar, conforme a las normas nacionales relativas a la aportación de la prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del litigio del que conoce para determinar

si se han realizado efectivamente las entregas de bienes controvertidas en el asunto principal y si, en su caso, puede ejercerse un derecho de deducción sobre la base de dichas entregas.

#### *Sobre la cuarta cuestión*

44 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 242 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que impone a los sujetos pasivos que no sean agricultores la obligación de registrar en su contabilidad el objeto de las entregas de bienes que realicen cuando se trate de animales y de probar que estos últimos han sido controlados conforme a la norma NIC 41.

45 A este respecto, baste señalar que dicho artículo 242 no prevé que los sujetos pasivos estén obligados a cumplir la norma NIC 41, sino que se limita a exigirles que lleven una contabilidad suficientemente detallada para que sea posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.

46 En consecuencia, el hecho de que la contabilidad de Ekspertis-7 y Evita-K presente información no conforme con dicha norma carece de pertinencia a efectos del IVA, siempre que dicha información sea suficientemente detallada en el sentido del mencionado artículo 242.

47 En estas circunstancias, procede responder a la cuarta cuestión que el artículo 242 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no impone a los sujetos pasivos que no sean agricultores la obligación de registrar en su contabilidad el objeto de las entregas de bienes que realicen cuando se trate de animales y de probar que estos últimos han sido controlados conforme a la norma NIC 41.

#### *Sobre la quinta cuestión*

48 Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 226, número 6, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que impone a un sujeto pasivo que realiza entregas de bienes en relación con animales sometidos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento nº 1760/2000 la obligación de indicar las marcas auriculares de estos animales en las facturas relativas a dichas entregas.

49 A este respecto, procede recordar que, según el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, para ejercer el derecho a la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura. Por tanto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 220, número 1, de dicha Directiva, es preciso expedir una factura para toda entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo para otro sujeto pasivo (véanse las sentencias de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rec. p. I-7467, apartado 39, y de 1 de marzo de 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, apartado 41).

50 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de dicha Directiva, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de ésta solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en el propio artículo 226 (véanse las sentencias, antes citadas, Pannon Gép Centrum, apartado 40, y Polski Trawertyn, apartado 41).

51 De ello se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112. Corrobora igualmente esta interpretación el artículo 273 de la misma Directiva, que

dispone, por una parte, que los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero que establece, por otra parte, que los Estados miembros no podrán utilizar tal facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas, en particular, en el artículo 226 de dicha Directiva (véanse las sentencias, antes citadas, Pannon Gép Centrum, apartado 41, y Polski Trawertyn, apartado 42).

52 Conforme al artículo 226, número 6, de la Directiva 2006/112, la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados deben figurar obligatoriamente, a efectos del IVA, en la factura.

53 En consecuencia, debe señalarse que dicha disposición no obliga al sujeto pasivo que realiza una entrega de animales sometidos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento nº 1760/2000 a mencionar las marcas auriculares de dichos animales en las facturas relativas a dicha entrega.

54 En estas circunstancias, procede responder a la quinta cuestión que el artículo 226, número 6, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no impone al sujeto pasivo que realiza entregas de bienes en relación con animales sometidos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento nº 1760/2000 la obligación de indicar las marcas auriculares de estos animales en las facturas relativas a dichas entregas.

#### *Sobre la sexta cuestión*

55 Mediante su sexta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que permite regularizar una deducción del IVA, sobre la base de una disposición del Derecho nacional como el artículo 70, apartado 5, de la ZDDS, debido a que no se ha probado el derecho de propiedad del proveedor sobre los bienes que ha entregado.

56 De la resolución de remisión se deriva que el tribunal remitente plantea esta cuestión porque considera que el artículo 70, apartado 5, de la ZDDS constituye una norma de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de la Directiva 2006/112 con arreglo al artículo 186 de ésta.

57 A este respecto, procede recordar que, de acuerdo con dicho artículo 184, la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

58 Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, dicho artículo 185, apartado 1, establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión (véase la sentencia de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moine?ti, C-257/11, apartado 40).

59 En consecuencia, los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112 sólo pueden aplicarse si se practicó inicialmente una deducción del IVA relativo a una operación gravada, es decir, únicamente si el sujeto pasivo de que se trate ha tenido previamente derecho a deducir el IVA con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva.

60 De esto se deriva que, en la medida en que el artículo 70, apartado 5, de la ZDDS se refiere a la hipótesis de la inexistencia de derecho a deducir el IVA cuando éste ha sido facturado

ilegalmente, esta disposición no puede servir de base para una regularización en el sentido del mencionado artículo 185 porque, por definición, dicha disposición se refiere a una situación en la que el sujeto pasivo no tiene este derecho.

61 En estas circunstancias, procede responder a la sexta cuestión que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que sólo permite regularizar una deducción del IVA si el sujeto pasivo de que se trate ha tenido previamente derecho a deducir este impuesto con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva.

## **Costas**

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

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

- 1) **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, en el contexto del ejercicio del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido, el concepto de «entrega de bienes» con arreglo a dicha Directiva y la prueba de la realización efectiva de tal entrega no están vinculados a la forma de adquisición de un derecho de propiedad sobre los bienes de que se trate. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente realizar, conforme a las normas nacionales relativas a la aportación de la prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del litigio del que conoce para determinar si se han realizado efectivamente las entregas de bienes controvertidas en el asunto principal y si, en su caso, puede ejercerse un derecho de deducción sobre la base de dichas entregas.**
- 2) **El artículo 242 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no impone a los sujetos pasivos que no sean agricultores la obligación de registrar en su contabilidad el objeto de las entregas de bienes que realicen cuando se trate de animales y de probar que estos últimos han sido controlados conforme a la norma contable internacional NIC 41 «Agricultura».**
- 3) **El artículo 226, número 6, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no impone al sujeto pasivo que realiza entregas de bienes en relación con animales sometidos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento (CE) nº 1760/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de julio de 2000, que establece un sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina y relativo al etiquetado de la carne de vacuno y de los productos a base de carne de vacuno y por el que se deroga el Reglamento (CE) nº 820/97 del Consejo, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, la obligación de indicar las marcas auriculares de estos animales en las facturas relativas a dichas entregas.**
- 4) **El artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que sólo permite regularizar una deducción del impuesto sobre el valor añadido si el sujeto pasivo de que se trate ha tenido previamente derecho a deducir este impuesto con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.