

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 13 de febrero de 2014 (*)

«Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Deducción del impuesto soportado – Prestaciones realizadas – Control – Prestador que no dispone de los medios necesarios – Concepto de fraude fiscal – Obligación de comprobar de oficio el fraude fiscal – Exigencia de prestación efectiva del servicio – Obligación de llevar una contabilidad suficientemente detallada – Procedimiento judicial – Prohibición de que el juez califique penalmente el fraude y agrave la situación del demandante»

En el asunto C-18/13,

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 11 de diciembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de enero de 2013, en el procedimiento entre

Maks Pen EOOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia, anteriormente Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y por los Sres. G. Arestis y J.-C. Bonichot (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, anteriormente Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia, por el Sr. A. Georgiev, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova y D. Drambozova, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por las Sras. K. Paraskevopoulou y M. Vergou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. D. Roussanov, 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 los artículos 63, 178, apartado 1, letra a), 226, apartado 1, número 6, 242 y 273 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 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre Maks Pen EOOD (en lo sucesivo, «Maks Pen») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, anteriormente Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de la ciudad de Sofía en la Administración central de la Agencia nacional tributaria), en relación con la denegación de deducción, en forma de crédito fiscal, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») relativo a facturas giradas por determinados prestadores de servicios de Maks Pen.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 62 de la Directiva 2006/112:

«Se considerarán:

- 1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- 2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

4 El artículo 63 de dicha Directiva establece:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

5 El artículo 167 de la referida Directiva establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

6 El artículo 168 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

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

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

[...]».

7 A tenor del artículo 178 de la Directiva 2006/112:

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

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

[...]»

8 El artículo 220, punto 1, de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 3, con la rúbrica «Facturación», del título XI, de dicha Directiva, dispone que los 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 para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

9 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 enumera las únicas menciones que, sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la misma, deben figurar obligatoriamente, a efectos del IVA, en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221 de dicha Directiva.

10 El artículo 242 de la referida Directiva es del siguiente tenor:

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

11 El artículo 273 de la misma Directiva establece:

«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.

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

Normativa búlgara

12 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 70, apartado 5, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley relativa al IVA»), no puede deducirse el IVA indebidamente facturado.

13 El artículo 12 del Reglamento de aplicación de la Ley relativa al IVA, con la rúbrica «fecha en que se produce el hecho imponible en el caso de entregas de bienes o de prestaciones de servicios», en su versión aplicable al litigio principal, dispone, en su apartado 1:

«[...] según la ley aplicable, el servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos derivados de dicho servicio según la Ley de

contabilidad y las normativas contables aplicables.»

14 A tenor del artículo 160, apartados 1, 2 y 5, del Danachno?osiguritelen protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de seguridad social):

«1. El órgano jurisdiccional decidirá sobre el fondo del asunto y podrá anular total o parcialmente la liquidación complementaria, modificarla o desestimar el recurso.

2. El órgano jurisdiccional apreciará la conformidad con la Ley y el carácter fundado de la liquidación complementaria mediante la comprobación de si ha sido emitida por un servicio competente y en la forma requerida respetando las disposiciones sobre la forma y el fondo.

[...]

5. No podrá modificarse una liquidación complementaria por resolución judicial en perjuicio del demandante.»

15 El artículo 17, apartado 1, de la Grazhdanskiya protsesualen kodeks (Ley de enjuiciamiento civil búlgara), dispone:

«El juez decidirá sobre todas las cuestiones pertinentes para la solución del litigio, salvo sobre si se ha cometido una infracción.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Maks Pen es una sociedad búlgara que tiene por objeto social el comercio al por mayor de material de oficina y publicitario.

17 La inspección fiscal relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 30 de abril de 2009 de la que fue objeto llevó a la Administración tributaria a preguntarse sobre la procedencia de la deducción del IVA efectuada por el citado impuesto que figuraba en las facturas de siete de sus prestadores de servicios.

18 Con respecto a determinados prestadores de servicios o de sus subcontratistas, la información que se les pidió durante la referida inspección no permitió determinar que disponían de los medios necesarios para prestar los servicios facturados. Al considerar que bien la realidad de la ejecución de las operaciones de algunos subcontratistas no se había demostrado o bien que éstas no se habían llevado a cabo por los prestadores indicados en las facturas, la administración tributaria emitió una liquidación complementaria cuestionando el carácter deducible del IVA que figuraba en las facturas de esas siete empresas.

19 Maks Pen impugnó dicha liquidación complementaria ante el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia, y, posteriormente, ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que estaba en posesión de facturas y de documentos contractuales en regla, que dichas facturas se habían pagado a través de banco, que estaban registradas en los asientos contables de los prestadores de servicios, que éstos habían declarado el IVA relativo a dichas facturas, que por lo tanto se había aportado la prueba de que los servicios de que se trata eran reales y que, además, no se ponía en tela de juicio que ella misma había realizado las entregas posteriores a dichos servicios.

20 La Administración tributaria alega que la posesión de facturas en regla no basta para fundamentar el derecho de deducción, siendo así que, en particular, los documentos de carácter privado presentados por los prestadores de servicios afectados en apoyo de las facturas carecían de fecha fiable y de fuerza probatoria, y que los subcontratistas no habían declarado a los

trabajadores a los que habían recurrido, ni las prestaciones de servicios ejecutadas. Ante el órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria ha alegado hechos nuevos, por una parte, al poner en tela de juicio la validez de la firma de los representantes de dos de los prestadores de servicios y, por otra parte, al afirmar que uno de ellos no había incluido en su documentación contable ni en sus declaraciones de impuestos las facturas de uno de los subcontratistas a los que había recurrido. Si bien la Administración tributaria reconoció que los servicios facturados habían sido prestados a Maks Pen, señaló que, sin embargo, éstos no habían sido realizados por los prestadores que figuraban en las referidas facturas.

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

- «1) ¿Debe considerarse «fraude fiscal», a los efectos de la aplicación del IVA en el Derecho de la Unión, una situación de hecho en la cual el prestador de servicios indicado en la factura o su subcontratista no dispone del personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio, en la que los costes para la prestación efectiva del servicio no están documentados ni figuran en la contabilidad del prestador y en la que se emitieron y presentaron documentos falsos en cuanto a la identidad de las personas que firmaron como prestadores –a saber, un contrato y un acta de aceptación y entrega– como prueba de las prestaciones recíprocas debidas y de la prestación del servicio por el que se emitió una factura con IVA y por la que se ejerció el derecho a deducción del impuesto?
- 2) De la obligación del órgano jurisdiccional –que resulta del Derecho de la Unión y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia– de denegar el derecho a la deducción del impuesto en caso de fraude fiscal ¿se infiere también la obligación del órgano jurisdiccional nacional –tomando en consideración sus obligaciones, a la luz del Derecho nacional de pronunciarse sobre el fondo del litigio, de respetar la prohibición de modificar la situación del demandante y los principios del derecho de defensa y de seguridad jurídica, así como de aplicar de oficio las disposiciones legales pertinentes– de controlar de oficio la existencia de un fraude fiscal en circunstancias como las del caso de autos, examinando los hechos nuevos alegados por primera vez ante él y todos los elementos probatorios, en particular los que se refieren a operaciones ficticias, documentos falsos y documentos con un contenido incorrecto?
- 3) Habida cuenta de la obligación del órgano jurisdiccional de denegar el derecho a la deducción en caso de fraude fiscal, ¿exige el artículo 178, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE, que el ejercicio del derecho a deducción esté supeditado a que el servicio haya sido prestado efectivamente por el prestador de servicios indicado en la factura o por su subcontratista?
- 4) La exigencia, prevista en el artículo 242 de la Directiva 2006/112 [...], de llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible el control del derecho a deducción, ¿incluye el cumplimiento de la normativa en materia de contabilidad del Estado miembro que establece la observancia de las normas internacionales de contabilidad con arreglo al Derecho de la Unión o comprende únicamente la obligación de conservar los documentos contables relativos al IVA establecidos en dicha Directiva, es decir, las facturas, las declaraciones y los estados recapitulativos?

En el segundo supuesto:

Teniendo en cuenta la exigencia prevista en el artículo 226, apartado 1, número 6, de la Directiva 2006/112 [...], conforme a la cual las facturas deben mencionar «el alcance y la naturaleza de los servicios prestados», ¿implica ello que, en la prestación de servicios las facturas –o el documento expedido en relación con éstas– deben incluir datos sobre la prestación efectiva del servicio, a

saber, circunstancias objetivas que pueden comprobarse, y que demuestren que el correspondiente servicio se prestó efectivamente y que fue prestado por el prestador indicado en la factura?

5) ¿ Interpretada a la luz de los artículos 63 y 273 de la Directiva 2006/112[...], la exigencia, que figura en el artículo 242 de dicha Directiva, de llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible el control del derecho a la deducción autoriza una disposición nacional conforme a la cual el servicio se considera prestado en la fecha en que se cumplen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado según la normativa contable aplicable, que establece la observancia de las normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Derecho de la Unión y de los principios de documentación de las operaciones económicas, de prioridad del fondo sobre la forma, y del carácter comparable de ingresos y gastos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera

22 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo deduzca el IVA que figura en las facturas emitidas por un prestador de servicios si, pese a haberse realizado la prestación, resulta que no ha sido efectivamente realizada por ese prestador o su subcontratista particularmente porque éstos no disponen de personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio, que los costes de su servicio no se han justificado en su contabilidad y que la identidad de las personas que firmaron determinados documentos en calidad de prestadores resultó ser incorrecta.

23 Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véase la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, apartado 25 y jurisprudencia citada).

24 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones por las que se soporta el IVA (véase la sentencia Bonik, antes citada, apartado 26 y jurisprudencia citada).

25 Además, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar del derecho a deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que en una fase anterior sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véase la sentencia Bonik, antes citada, apartado 29 y jurisprudencia citada). Si se reúnen estos requisitos, no puede, por tanto, en principio, negarse la deducción.

26 Dicho esto, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y

a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véase la sentencia Bonik, antes citada, apartados 35 a 37 y jurisprudencia citada).

27 Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, es el caso también cuando éste sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. Por lo tanto, debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véase la sentencia Bonik, antes citada, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada).

28 En consecuencia, sólo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante datos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de dichas entregas o de dichas prestaciones (véase la sentencia Bonik, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

29 Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho que se cumplen los datos objetivos a los que se refiere el apartado anterior de esta sentencia. Incumbe al órgano jurisdiccional comprobar a continuación si las autoridades tributarias de que se trata han demostrado la existencia de tales datos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia Bonik, antes citada, apartados 43 y 44).

30 A este respecto, debe recordarse que, en el marco del procedimiento incoado con arreglo al artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para examinar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Por lo tanto, en el procedimiento principal corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar, conforme a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho de ese asunto para determinar, a la vista de los elementos objetivos presentados por las autoridades tributarias, si Maks Pen sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por sus prestadores de servicios.

31 A este respecto, el mero hecho de que, en el asunto principal, el servicio prestado a Maks Pen no se realizara efectivamente por el prestador de servicios mencionado en las facturas ni por su subcontratista, particularmente porque éstos, según parece, no disponían del personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio, porque, en principio, los costes de la prestación del servicio no están documentados en su contabilidad, porque la identidad de las personas que firmaron determinados documentos como prestadores del servicio resultó ser incorrecta, no basta, en principio, por sí mismo para excluir el derecho a deducción que ha invocado Maks Pen.

32 En tales circunstancias, ha de responderse a las cuestiones primera y tercera que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo deduzca el IVA que figura en las facturas emitidas por un prestador de servicios cuando, aunque la prestación se haya realizado, resulte que no ha sido efectivamente realizada por ese prestador o por su subcontratista particularmente porque no disponían del personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio, porque los costes de su prestación no se han justificado en su contabilidad o porque la identidad de las personas que

firmaron determinados documentos como prestadores del servicio resultó ser incorrecta, siempre que se cumpla la doble condición de que tales hechos sean constitutivos de un comportamiento fraudulento y que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados por las autoridades tributarias, se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho de deducción formaba parte de dicho fraude, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

33 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el Derecho de la Unión exige que controle de oficio la existencia de un fraude fiscal en las circunstancias del asunto principal sobre la base de hechos nuevos alegados por primera vez ante él por las autoridades tributarias y de todas las pruebas, aun cuando mediante tal examen incumpliría obligaciones que para él se derivan del Derecho nacional aplicable.

34 Como se ha recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, el Derecho de la Unión exige a las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales que denieguen el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho derecho ha sido invocado de modo fraudulento o abusivo. Además, aunque las partes no invoquen el Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional debe examinar de oficio los fundamentos de Derecho basados en una norma del Derecho de la Unión de carácter imperativo cuando, en virtud del Derecho nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales estén obligados o facultados para hacerlo en el caso de una norma de Derecho interno de carácter imperativo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2008, *Kempter*, C-2/06, Rec. p. I-411, apartado 45 y jurisprudencia citada).

35 Por lo tanto, si bien, como ha precisado el propio órgano jurisdiccional remitente en el apartado 72 de su petición de decisión prejudicial, del artículo 160, apartado 2, del *Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks* se desprende que está obligado a determinar si existe fraude fiscal al examinar de oficio la conformidad con el Derecho nacional de la liquidación complementaria en la que se pone en tela de juicio la deducción del IVA efectuada por el sujeto pasivo, también debe aplicar de oficio la exigencia del Derecho de la Unión recordada en el apartado anterior de esta sentencia de conformidad con el objetivo de la Directiva 2006/112 de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos.

36 A este respecto, ha de recordarse que incumbe al órgano jurisdiccional nacional interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue, lo cual exige que realice todo cuanto es objeto de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de julio de 2006 *Adeneler y otros*, C-212/04, Rec. p. I-6057, apartado 111). Corresponde, por lo tanto, al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las disposiciones de Derecho nacional que invoca y que, en su opinión, podrían oponerse a las exigencias del Derecho de la Unión pueden interpretarse de conformidad con el objetivo de la lucha contra el fraude fiscal en que se basan dichas exigencias.

37 Sobre el particular, es cierto que el Derecho de la Unión no puede obligar al juez nacional a aplicar de oficio una disposición de dicho Derecho cuando tal aplicación provoque que no se aplique el principio, recogido en su Derecho procesal nacional, de prohibición de la *reformatio in peius* (sentencia de 25 de noviembre de 2008, *Heemskerk y Schaap*, C-455/06, Rec. p. I-8763, apartado 46). Sin embargo, en cualquier caso, no parece que en un litigio como el del procedimiento principal, que desde su origen tiene por objeto el derecho a deducir el IVA que

figura en un determinado número de facturas concretas, pueda aplicarse tal prohibición a la presentación de elementos nuevos por parte de la Administración tributaria durante el procedimiento judicial que, refiriéndose a esas mismas facturas, no pueden considerarse agravantes de la situación del sujeto pasivo que invoca ese derecho de deducción.

38 Además, aun cuando una norma de Derecho nacional tipificase el fraude fiscal como infracción penal y dicha calificación incumbiese únicamente al juez de lo penal, no parece que, en principio, una norma como ésta se oponga a que el juez que ha de examinar la legalidad de una liquidación complementaria que pone en tela de juicio la deducción del IVA efectuada por un sujeto pasivo pueda fundarse en los elementos objetivos presentados por la Administración tributaria para determinar, en el caso de autos, la existencia de un fraude, mientras que, según otra disposición del Derecho nacional, como el artículo 70, apartado 5, de la Ley relativa al IVA, no cabe deducir un IVA «indebidamente facturado».

39 En estas circunstancias, ha de responderse a la segunda cuestión prejudicial que, cuando los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados o facultados para examinar de oficio los fundamentos de Derecho basados en una norma del Derecho nacional de carácter imperativo, deben hacerlo por referencia a una norma del Derecho de la Unión de carácter imperativo como la que exige a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales que denieguen el derecho a deducir el IVA cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho ha sido invocado de modo fraudulento o abusivo. Incumbe a dichos órganos jurisdiccionales, al apreciar el carácter fraudulento o abusivo de la invocación del referido derecho a deducir, interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva 2006/112 para alcanzar el resultado que ésta persigue, lo que requiere hacer todo lo que sea de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste.

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

40 Mediante sus cuestiones prejudiciales cuarta y quinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si la Directiva 2006/112, al exigir, en particular, según su artículo 242, que los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Estado miembro interesado exija a todos los sujetos pasivos que observen a este respecto todas las normas internacionales de contabilidad, incluida una disposición nacional conforme a la cual un servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado la prestación de que se trate.

41 Ha de recordarse que en el marco del sistema común del IVA, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan. Entre dichas obligaciones, el artículo 242 de la Directiva 2006/112 prevé, en particular, que todos los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, Rec. p. I?7639, apartados 22 y 23).

42 Por otra parte, en virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Dicha facultad, que únicamente puede ejercerse sin perjuicio de que no afecte a los intercambios entre Estados miembros, tampoco puede, como se establece en el párrafo segundo de ese mismo artículo, utilizarse para imponer

obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en la citada Directiva.

43 Además, la referida facultad no puede permitir a los Estados miembros adoptar medidas que vayan más allá de lo necesario para lograr los objetivos de percibir el impuesto de manera exacta y de evitar el fraude (sentencia Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, antes citada, apartado 26).

44 Siempre que se respeten dichos límites, el Derecho de la Unión no se opone a normas nacionales de contabilidad adicionales establecidas por referencia a las normas internacionales de contabilidad aplicables en la Unión en las condiciones previstas en el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad (DO L 243, p. 1).

45 Por lo que respecta a la cuestión de si dichas normas nacionales de contabilidad pueden establecer que un servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado la prestación de que se trate, procede declarar que dicha norma tendría el efecto de hacer que el IVA fuera exigible únicamente en virtud de tal prestación a partir del momento en que los costes contraídos por el prestador o su subcontratista hayan sido registrados en la contabilidad de estos operadores.

46 Ahora bien, ha de recordarse que, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto y que, en virtud del artículo 63 de dicha Directiva, el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la prestación de servicios. Por lo tanto, con la salvedad de las situaciones particulares previstas en los artículos 64 y 65 de la referida Directiva, que no son objeto del litigio principal, el momento en el que el impuesto se hace exigible, y por lo tanto deducible para el sujeto pasivo, no puede determinarse, por lo general, por el cumplimiento de formalidades tales como el registro en la contabilidad de los prestadores de servicios de los costes en que han incurrido para prestar sus servicios.

47 Además, un eventual incumplimiento por parte del prestador de servicios de determinadas obligaciones de naturaleza contable no pone en tela de juicio el derecho del destinatario de los servicios prestados en lo que respecta al IVA abonado por ellos, cuando las facturas relativas a los servicios prestados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Tóth, C?324/11, apartado 32).

48 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta que la Directiva 2006/112, al exigir, en particular, según su artículo 242, que todos los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Estado miembro interesado exija, dentro de los límites establecidos en el artículo 273 de la misma Directiva, a todos los sujetos pasivos que observen a este respecto todas las normas nacionales de contabilidad conformes con las normas internacionales de contabilidad, siempre que las medidas adoptadas en este sentido no excedan de lo que es necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. A este respecto, la Directiva 2006/112 se opone a una disposición nacional conforme a la cual un servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado la prestación de que se trate.

Costas

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un

incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en el 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 Séptima) 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 se opone a que un sujeto pasivo deduzca el impuesto sobre el valor añadido que figura en las facturas emitidas por un prestador de servicios cuando, aunque la prestación se haya realizado, resulte que no ha sido efectivamente realizada por ese prestador o por su subcontratista particularmente porque no disponían del personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio, porque los costes de su prestación efectiva del servicio no se han justificado en su contabilidad o porque la identidad de las personas que firmaron determinados documentos como prestadores del servicio resultó ser incorrecta, siempre que se cumpla la doble condición de que tales hechos sean constitutivos de un comportamiento fraudulento y que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados por las autoridades tributarias, se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación invocada formaba parte de dicho fraude para fundamentar el derecho de deducción, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.**
- 2) **Cuando los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados o facultados para examinar de oficio los fundamentos de Derecho basados en una norma del Derecho nacional de carácter imperativo, deben hacerlo por referencia a una norma del Derecho de la Unión de carácter imperativo como la que exige a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales que denieguen el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho ha sido invocado de modo fraudulento o abusivo. Incumbe a dichos órganos jurisdiccionales, al apreciar el carácter fraudulento o abusivo de la invocación del referido derecho a deducir, interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva 2006/112 para alcanzar el resultado que ésta persigue, lo que requiere hacer todo lo que forme parte de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste.**
- 3) **La Directiva 2006/112, al exigir, en particular, según su artículo 242, que todos los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del impuesto sobre el valor añadido y su control por la Administración tributaria, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Estado miembro interesado exija, dentro de los límites establecidos en el artículo 273 de la misma Directiva, a todos los sujetos pasivos que observen a este respecto todas las normas nacionales de contabilidad conformes con las normas internacionales de contabilidad, siempre que las medidas adoptadas en este sentido no excedan de lo que es necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. A este respecto, la Directiva 2006/112 se opone a una disposición nacional conforme a la cual un servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado la prestación de que se trate.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.