

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 11 de noviembre de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 168 — Derecho a deducción — Artículo 199 — Régimen de inversión del sujeto pasivo — Principio de neutralidad fiscal — Requisitos materiales del derecho a deducción — Condición de sujeto pasivo del proveedor — Carga de la prueba — Fraude — Práctica abusiva — Factura que menciona un proveedor ficticio»

En el asunto C-281/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 11 de febrero de 2020, recibido en el Tribunal de Justicia el 26 de junio de 2020, en el procedimiento entre

Ferimet, S. L.,

y

Administración General del Estado,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, el Sr. C. Lycourgos, Presidente de la Sala Cuarta, 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 Ferimet, S. L., por el Sr. M. A. Montero Reiter, procurador, y por el Sr. F. Juanes Ródenas, abogado;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlášek y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė, 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 del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en relación, en su caso, con otras disposiciones de esta y con el principio de neutralidad fiscal.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Ferimet, S. L., y la Administración General del Estado relativo al derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a una entrega de materiales de recuperación efectuada en 2008.

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 dicha 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;

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

6 El artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

[...]

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

[...]».

7 A tenor del artículo 273, párrafo primero, de dicha Directiva:

«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.»

Derecho español

8 El artículo 84, apartado uno, punto 2.º, letra c), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece que serán sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando se trate de entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

9 En virtud del artículo 92, apartado uno, punto 3.º, de la Ley del IVA, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las entregas de bienes comprendidas en el artículo 84, apartado uno, punto 2.º, de dicha Ley.

10 El artículo 97 de la citada Ley dispone lo siguiente:

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

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

[...]

4.º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.

[...]

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

[...]».

11 A tenor del artículo 165, apartado uno, de la Ley del IVA, «en los supuestos a que se refieren los artículos 84, apartado uno, [puntos] 2.º [...] de esta ley, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Ferimet declaró haber adquirido, en el año 2008, de la sociedad Reciclatges de Terra Alta materiales de recuperación (chatarra), indicando que la operación estaba sujeta al régimen de inversión del sujeto pasivo del IVA y extendiendo la correspondiente autofactura.

13 Durante una inspección, la Inspección de los Tributos comprobó que la empresa identificada en la factura como proveedor de dichos materiales no disponía, en realidad, de los medios materiales y personales necesarios para su entrega y consideró que las facturas emitidas por Ferimet debían reputarse falsas. A su juicio, aunque no podía negarse la entrega de los materiales, la operación constituía una simulación, ya que se había ocultado deliberadamente a su verdadero proveedor. Por esa razón, la Inspección de los Tributos decidió que no procedía la deducción del IVA correspondiente a dicha operación y giró, para el ejercicio de 2008, una liquidación por importe de 140 441,71 euros, imponiendo una sanción de 140 737,68 euros.

14 Tras desestimar el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña su recurso contra esa liquidación y esa sanción, Ferimet impugnó la resolución desestimatoria ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Ante este, Ferimet alegó que se había acreditado la realidad de la compra del material de recuperación de que se trata; que la consignación de un proveedor ficticio en una factura es un mero requisito formal, habida cuenta de que, materialmente, la adquisición tuvo lugar, y que la deducción del IVA no puede denegarse cuando consta la realidad de la operación y cuando el régimen de inversión del sujeto pasivo aplicado en el caso de autos garantiza no solo la recaudación del IVA y su control, sino también la inexistencia de ventaja fiscal alguna para el contribuyente.

15 Mediante sentencia de 23 de noviembre de 2017, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestimó el recurso de Ferimet amparándose en que la Inspección de los Tributos había acreditado sobradamente la simulación del proveedor, en que la consignación de este no puede considerarse una mención puramente formal, al ser un elemento que permite controlar la regularidad de la cadena del IVA, y en que, por tanto, incide en el principio de neutralidad del impuesto. Dicho órgano jurisdiccional señaló asimismo que, si bien es cierto que en el régimen de inversión del sujeto pasivo no existe, en principio, una pérdida de ingresos fiscales, el derecho a deducir el IVA está sujeto, no obstante, al cumplimiento de los presupuestos materiales, entre los que se encuentra la realidad del consignado como proveedor.

16 Ferimet interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el órgano jurisdiccional remitente, ante el cual sostiene que la normativa nacional y europea y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conducen necesariamente a considerar que tenía derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de los materiales de recuperación de que se

trata. A este respecto, alega que ella era la verdadera destinataria de estos, que efectivamente los compró y los recibió y que no hubo ni podía haber pérdida de ingresos fiscales, puesto que, al hallarse en régimen de inversión del sujeto pasivo, ni ella ni su proveedor eran deudores del IVA.

17 El Gobierno español alega ante dicho órgano jurisdiccional que la consignación en una factura de un proveedor ficticio demuestra la existencia de una simulación, que la ocultación de la identidad del verdadero proveedor debe considerarse ligada a un fraude tanto del IVA como de los impuestos directos y que Ferimet no ha acreditado la inexistencia de la ventaja fiscal que aduce.

18 El órgano jurisdiccional remitente expone que el litigio del que conoce versa sobre la posibilidad de deducir cuotas del IVA auto-repercutidas y, al mismo tiempo, auto-soportadas por Ferimet al emitir una factura en régimen de inversión del sujeto pasivo, cuando, si bien la operación de que se trata se llevó efectivamente a cabo, se ocultó el verdadero proveedor de los citados materiales de recuperación mediante la indicación en dicha factura de un proveedor ficticio e inexistente.

19 El citado órgano jurisdiccional considera que este litigio exige determinar, en primer lugar, si la indicación del proveedor de los bienes de que se trata constituye un requisito puramente formal del derecho a la deducción del IVA; en segundo lugar, qué incidencia tiene que se hiciese constar un proveedor falso y que tal falsedad fuese conocida por el adquirente, y, en tercer lugar, si de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se infiere ineluctablemente que, incluso en supuestos de mala fe, la deducción del IVA solo puede denegarse cuando exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro, siendo así que, en el régimen de inversión del sujeto pasivo, este nada adeuda, en principio, al Tesoro Público.

20 Según el órgano jurisdiccional remitente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no implica necesariamente que nunca pueda denegarse el derecho a deducción del IVA en los supuestos de aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo cuando se constate la realidad material de las entregas de bienes y su adquisición por el contribuyente. Tampoco se desprende, a su juicio, de esa jurisprudencia que la consignación de un proveedor en la factura sea una indicación puramente formal, irrelevante a los efectos del ejercicio de ese derecho, cuando la operación sea real.

21 Por lo demás, en cuanto a la ventaja fiscal, cuya existencia constituye un requisito para denegar el derecho a la deducción del IVA, el órgano jurisdiccional remitente señala que de la referida jurisprudencia no se desprende que esa ventaja se refiera únicamente al contribuyente que solicita la deducción y no, eventualmente, a otros partícipes en la operación que da lugar a dicha deducción. Considera que no procede prescindir necesariamente de la conducta del proveedor a la hora de analizar si un contribuyente podía aspirar al derecho a deducción en el marco de la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, en particular cuando pueda quedar comprometida la imposición directa.

22 En estas circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Si el artículo 168 y concordantes de la [Directiva 2006/112] y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del TJUE que la interpreta, deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del IVA soportado a aquellos empresarios que, en régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto, o de autoliquidación en terminología del Derecho de la UE, expiden el título justificativo (factura) de la operación de adquisición de bienes que realizan incorporando a dicho título un proveedor ficticio, siendo así que resulta incontrovertido que la adquisición fue efectivamente realizada por el empresario en

cuestión, que dedicó los materiales comprados a su giro o tráfico mercantil.

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

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

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

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

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

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

auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, apartado 43).

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

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

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

30 En segundo lugar, en cuanto a las consecuencias que se derivan de la ocultación por parte del sujeto pasivo del verdadero proveedor, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, apartado 41 y jurisprudencia citada).

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

32 Si bien, con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, las medidas adoptadas por los Estados miembros no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, apartado 44 y jurisprudencia citada).

33 Así pues, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos

materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, apartado 38, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, apartado 41).

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

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

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

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

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

39 De ello resulta que corresponde, en principio, al sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el IVA acreditar que el proveedor de los bienes o los servicios por los que se ejerce ese derecho tenía la condición de sujeto pasivo. Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA y con respecto a los cuales efectivamente abonó el IVA. Estas pruebas pueden comprender, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios y por los cuales haya abonado el IVA. (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, apartados 44 y 45).

40 No obstante, por lo que respecta a la lucha contra el fraude en el IVA, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desee ejercer el derecho a

deducir el IVA que verifique, en particular, que el proveedor de los bienes o servicios por los que ejerza ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo (véanse, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 61, y el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 56).

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

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

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

44 De ello se deduce que, por lo que respecta a la acreditación de los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA, cuando no se mencione la identidad del verdadero proveedor en la factura correspondiente a los bienes o servicios por los que se ejerce el derecho a deducir el IVA, debe denegarse tal derecho al sujeto pasivo si, habida cuenta de las circunstancias de hecho y pese a los elementos facilitados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el proveedor tenía la condición de sujeto pasivo.

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

46 En cuanto al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 45; de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 35 y jurisprudencia citada, y el auto de

14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 22).

47 Se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 23 y jurisprudencia citada).

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

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

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

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

52 De la jurisprudencia recordada en los apartados 46 y 51 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, tras haber efectuado una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo (véanse, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado

30, y el auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, no publicado, EU:C:2016:869, apartado 36). Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, el auto de 3 de septiembre de 2020, Crewprint, C?611/19, no publicado, EU:C:2020:674, apartado 45).

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

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

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

56 En tercer lugar, por lo que respecta a si el ejercicio del derecho a deducción solo puede denegarse al sujeto pasivo de mala fe en el supuesto de que exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro y una ventaja fiscal para el sujeto pasivo u otros participantes en la operación controvertida, debe observarse que, en el marco de la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo [o de autoliquidación], no se adeuda, en principio, ningún pago al Tesoro Público (véanse, en particular, las sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, apartado 29, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, apartado 41). Por otra parte, la cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trate no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA (véase, en este sentido, el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, apartado 42 y jurisprudencia citada). Sin embargo, como se desprende de los apartados 44 y 46 a 52 de la presente sentencia, debe denegarse al sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción cuando falten los datos necesarios para comprobar que el proveedor de los bienes o servicios de que se trate tenía la condición de sujeto pasivo o cuando se haya acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que dicho sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada como base de ese derecho formaba parte de tal fraude. Por consiguiente, no es necesario comprobar que

existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para fundamentar tal denegación.

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

58 Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha mencionado la posible mala fe del sujeto pasivo que oculta la identidad del verdadero proveedor, ha de añadirse que, si bien no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe, no es necesario que se demuestre la mala fe del sujeto pasivo para que se le deniegue el derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, apartados 30 y 31).

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

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

Costas

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

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

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados, cuando dicho sujeto pasivo ha

indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, si, habida cuenta de las circunstancias fácticas y de los elementos aportados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el verdadero proveedor tenía la condición de sujeto pasivo o si se acredita suficientemente con arreglo a Derecho que el citado sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo.

Regan

Lenaerts

Lycourgos

Jarukaitis

Ileši?

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de noviembre de 2021.

El Secretario

El Presidente

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Lengua de procedimiento: español.