

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 31 de enero de 2013 (*)

«Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Principio de neutralidad fiscal – Derecho a deducción – Denegación – Artículo 203 – Mención del IVA en la factura – Exigibilidad – Existencia de una operación sujeta al impuesto – Apreciación idéntica respecto al expedidor de la factura y a su destinatario – Necesidad»

En el asunto C-643/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, planteada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 TFUE por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resolución de 2 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de diciembre de 2011, en el procedimiento entre

LVK – 56 EOOD

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de LVK – 56 EOOD, por la Sra. P. Bakalova, advokat;
- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. S. Zlateva, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. D. Drambozova, en calidad de agentes;
- 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, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

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

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre LVK – 56 EOD (en lo sucesivo, «LVK») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección de «Impugnación y gestión de la ejecución» en Varna de la administración central de la agencia nacional de recaudación) en relación con la denegación por este último del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), por considerar que no está acreditada la realidad de operaciones anteriores.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Según el considerando 39 de la Directiva 2006/112, el «régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y que el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros».

4 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de esta Directiva, sujeta al IVA 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.

5 Con arreglo al artículo 62 de dicha Directiva:

«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.»

6 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 de la Directiva 2006/112, el devengo del IVA se produce, y éste se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

7 El artículo 73 de la Directiva dispone que, «[e]n el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

8 A tenor del artículo 167 de dicha Directiva, «[e]l derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

9 El artículo 168, apartado a), de la Directiva 2006/112 establece que:

«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».

10 El artículo 178 de la Directiva dispone que:

«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;

[...]»

11 A tenor de lo establecido en el apartado 179, párrafo primero, de la mencionada Directiva, «[l]a deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo».

12 En el título XI de la Directiva 2006/112, «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», capítulo I, «Obligación de pago», sección 1, «Deudores del impuesto ante el Tesoro público», el artículo 203 establece lo siguiente:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

13 El artículo 273 de dicha Directiva, que figura en el mismo título XI, en su capítulo 7, titulado «Disposiciones diversas», está redactado en los siguientes términos:

«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.»

14 Según se dispone en el artículo 395, apartados 1 a 3, de la citada Directiva:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto no podrán afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.

2. El Estado miembro que desee introducir la medida a que se refiere el apartado 1, enviará una solicitud a la Comisión y facilitará a ésta toda la información necesaria. Si la Comisión considera que no posee toda la información necesaria, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle la información adicional que necesita.

Una vez que la Comisión disponga de toda la información pertinente para la ponderación de la solicitud, lo notificará al Estado miembro requirente dentro del mes siguiente y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros.

3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en el segundo párrafo del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá esas objeciones.»

Derecho búlgaro

15 Con arreglo a lo establecido en el artículo 70, apartado 5, del *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»), en su versión aplicable al litigio principal, «no podrá invocarse el derecho a la deducción del IVA soportado si éste se ha facturado indebidamente».

16 Según lo dispuesto en el artículo 1 del ZDDS, el sujeto pasivo ejercerá su derecho a la deducción del impuesto si está en posesión de un documento con relevancia tributaria emitido con arreglo a los requisitos de los artículos 114 y 115, en el que el IVA se mencione por separado en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios proporcionados a dicha persona.

17 El artículo 82, apartado 1, del ZDDS dispone que el «impuesto será exigible al sujeto pasivo registrado a efectos de la presente ley, que haya suministrado el bien o prestado el servicio sujeto al impuesto».

18 De conformidad con lo establecido en el artículo 85 del ZDDS, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en un documento con relevancia tributaria como el mencionado en el artículo 112 del ZDDS, esto es, concretamente, en una factura.

19 El artículo 113, apartados 1 y 2, del ZDDS dispone lo siguiente:

«(1) Todo sujeto pasivo que realice operaciones debe expedir una factura, por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que realice o al recibir un anticipo, correspondiente a la respectiva operación, salvo si ésta se ha consignado en el documento contemplado en el artículo 117.

(2) La factura deberá expedirse al menos por duplicado, destinando un ejemplar al proveedor del bien o prestador del servicio y otro al adquirente o destinatario»

20 Con arreglo al artículo 115, apartado 1, del ZDDS, en caso de modificación de la base imponible de una operación y en caso de resolución de una operación para la que se haya expedido una factura, el proveedor del bien o servicio estará obligado a expedir una nota en relación con la factura.

21 El artículo 116 de la Ley del IVA dispone:

«(1) No se admitirán rectificaciones ni añadidos en las facturas y en las notas relacionadas con éstas. Los documentos expedidos erróneamente o corregidos deben ser anulados y deberán expedirse nuevos documentos.

[...]

(3) Se considerarán también documentos expedidos erróneamente las facturas y las notas relacionadas con éstas en las que se mencione el impuesto, cuando no debería haber sido mencionado.

(4) Cuando en la contabilidad del proveedor del bien o prestador del servicio o del adquirente o destinatario se recojan documentos expedidos erróneamente o corregidos, deberá levantarse un acta para cada una de las partes acerca de su anulación, en la que se haga constar lo siguiente:

1. el motivo de la anulación;
2. el número y la fecha del documento anulado;
3. el número y la fecha del nuevo documento expedido;
4. las firmas de las personas que hayan redactado el acta de anulación por cada una de las partes;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

22 LVK, una empresa agrícola, dedujo, en los meses de septiembre y octubre de 2007, el IVA soportado resultante de varias facturas por la entrega de mercancías emitidas respectivamente por REYA – 96 OOD (en lo sucesivo, «REYA») y SITI GRUP 76 DZZD (en lo sucesivo, «SITI GRUP»), las cuales, entre tanto, dejaron de estar registradas como sujetos pasivos del IVA. Todas esas facturas se pagaron en metálico y se contabilizaron por LVK. También consta que las entregas correspondientes se encuentran recogidas en los diarios de ventas de dichos proveedores.

23 La Administración tributaria realizó inspecciones coincidentes a los dos proveedores. Durante esas inspecciones, exigió la aportación de determinados documentos referentes, en particular, al origen de las mercancías entregadas y a la ejecución de la entrega. Los proveedores no atendieron esta exigencia dentro de los plazos concedidos.

24 A petición de la Administración tributaria de que se aportaran las pruebas de la realización efectiva de las entregas en cuestión, LVK aportó albaranes de entrega, certificados de pesaje y hojas de expedición, que, no obstante, contenían irregularidades.

25 La Administración tributaria concluyó que no estaba acreditado que las entregas facturadas se hubieran efectuado, por lo que el IVA había sido mencionado indebidamente en las facturas de

que se trata. Por lo tanto, remitió a LVK una liquidación del impuesto corregida, con fecha de 20 de diciembre de 2010, en la que denegaba la deducción del IVA resultante de dichas facturas (en lo sucesivo, «liquidación corregida controvertida»).

26 Tras la confirmación de la liquidación corregida controvertida por el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, mediante resolución de 18 de febrero de 2011, LVK interpuso un recurso ante al Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-administrativo de Varna), en el que alegaba que las facturas en cuestión correspondían a entregas de bienes efectivamente realizadas, por lo que la denegación del derecho a la deducción carecía de fundamento.

27 Durante el procedimiento principal se incorporaron a los autos dos liquidaciones del impuesto corregidas, remitidas respectivamente a REYA y a SITI GRUP. Estas liquidaciones se redactaron antes que la liquidación corregida controvertida y se refieren al período en cuestión en el litigio principal. Se desprende de dichas liquidaciones que la Administración tributaria comprobó que no procedía rectificar la base imponible y el IVA facturado respecto a las entregas efectuadas por REYA y SITI GRUP.

28 El órgano jurisdiccional remitente señala que debe apreciar si el hecho del devengo del IVA soportado está suficientemente acreditado, puesto que la Administración tributaria denegó el derecho a la deducción basándose en que los proveedores de LVK no habían aportado los documentos exigidos y en que, en los documentos aportados por LVK como destinataria de las entregas controvertidas, ciertos datos no habían sido indicados, o lo habían sido de forma incorrecta. Con objeto de realizar esta apreciación, dicho órgano jurisdiccional desea saber, a la vista del Derecho de la Unión, qué importancia tienen las liquidaciones del impuesto corregidas remitidas a los proveedores de LVK y si es posible deducir de ello que la Administración tributaria reconoció que las facturas en cuestión correspondían a operaciones sujetas al impuesto realmente efectuadas.

29 En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna a decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Comprende el artículo 203 de la Directiva 2006/112 todos los supuestos de IVA facturado indebidamente, incluidos los supuestos en que se expide una factura mencionando el IVA sin haberse producido el devengo del impuesto? En caso de respuesta afirmativa: ¿Exigen los artículos 203 y 273 de la Directiva 2006/112 que los Estados miembros regulen expresamente que es exigible el IVA mencionado en una factura por una entrega en relación con la cual no se haya efectuado ninguna operación, o es suficiente con transponer la regla general de la Directiva según la cual será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura?

2) A la vista del trigésimo noveno considerando de la Directiva 2006/112 y con el fin de garantizar la exactitud de las deducciones del IVA soportado, ¿exigen los artículos 73, 179 y 203 de la Directiva 2006/112, que cuando en una factura se mencione el IVA sin haberse devengado el impuesto, las autoridades competentes en materia de recaudación regularicen la base imponible y el IVA facturado?

3) ¿Pueden consistir en una práctica fiscal como la del procedimiento principal, según la cual las autoridades competentes en materia de recaudación, con el fin de controlar las deducciones del IVA soportado, sólo comprueban la deducción del IVA soportado practicada, mientras que el IVA sobre las operaciones realizadas se considera adeudado sin condiciones por el mero hecho de haber sido mencionado en una factura, las medidas especiales previstas en el artículo 395 de la Directiva 2006/112? En caso de respuesta afirmativa: ¿Es admisible con arreglo al artículo 203

de la Directiva 2006/112 –y, si lo es, en qué supuestos– que por la misma operación se recaude el IVA una primera vez del proveedor del bien o servicio, por haber mencionado el impuesto en una factura, y una segunda vez del adquirente del bien o del destinatario del servicio, al denegársele el derecho a la deducción?

4) ¿Vulnera la no acumulabilidad del IVA y es contraria a los principios de seguridad jurídica, de igualdad de trato y de neutralidad fiscal una práctica fiscal como la del procedimiento principal, por la que se deniega al adquirente de una entrega o al destinatario de un servicio sujetos a IVA el derecho a la deducción del impuesto soportado por “falta de prueba de haberse realizado la operación”, sin tener en cuenta las comprobaciones ya efectuadas de que el impuesto es exigible al proveedor del bien o servicio y de que éste adeuda el impuesto, habida cuenta de que hasta el momento de la valoración del nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado no se ha modificado la correspondiente resolución de la inspección tributaria o no ha existido ni se ha observado ningún motivo para modificarla por la vía prevista por el Estado?

5) ¿Es admisible, con arreglo a los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112 que se deniegue al adquirente de una entrega o al destinatario de un servicio sujetos a IVA, que cumple todos los requisitos del artículo 178 de la Directiva 2006/112, el derecho a la deducción del IVA soportado, después de que en una resolución corregida de la inspección tributaria adoptada respecto del proveedor del bien o servicio no se haya efectuado ninguna regularización del IVA facturado por dicha operación por “falta de devengo del impuesto”, pero se haya reconocido como exigible el impuesto, considerándolo a los efectos del cálculo del resultado del correspondiente período impositivo? ¿Es relevante para responder a esta pregunta que el proveedor del bien o servicio no haya presentado la documentación contable en el marco de la inspección tributaria y que el resultado para dicho período impositivo se determinara únicamente a partir de los datos de las declaraciones del IVA y de los libros registro de ventas y de compras?

6) Según la respuesta a las anteriores cuestiones: ¿Deben interpretarse los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la neutralidad del IVA, en circunstancias como las del procedimiento principal, exige que el sujeto pasivo pueda deducir el impuesto facturado por las operaciones?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera y segunda cuestiones

30 Mediante sus cuestiones primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el IVA mencionado en una factura por una persona es adeudado por ésta con independencia de la existencia real de una operación sujeta al impuesto, y si cabe deducir del solo hecho de que la Administración tributaria no haya corregido, en una liquidación del impuesto corregida remitida al expedidor de dicha factura, el IVA declarado por éste, que dicha Administración ha reconocido que la factura correspondía a una operación real sujeta al impuesto.

31 En primer lugar, debe señalarse que, aun refiriéndose a la existencia de una deuda tributaria del expedidor de la factura ante la Administración tributaria, dichas cuestiones se plantean en un litigio entre dicha Administración y el destinatario de las facturas controvertidas. Ese litigio se refiere al derecho de éste último a deducir el IVA mencionado en las facturas presentadas; derecho que ha sido denegado porque esas facturas no correspondían a entregas reales sujetas al impuesto, lo cual discute el sujeto pasivo.

32 En dicho litigio, en el que no es parte el expedidor de las facturas controvertidas, las obligaciones de este último para con la Administración tributaria sólo tienen importancia indirecta,

ya que se ha aportado una liquidación corregida remitida a dicho expedidor como prueba de la existencia efectiva de las operaciones sujetas al impuesto.

33 En relación con la disposición normativa que precedió al artículo 203 de la Directiva 2006/2012, concretamente, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1, EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1), el Tribunal de Justicia declaró que, según dicho precepto, cualquier persona que mencione el IVA en una factura o documento que la sustituya es deudora de dicho impuesto. En particular, tales personas adeudan el IVA mencionado en una factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación comercial sometida al IVA (véase la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 26 y jurisprudencia allí citada).

34 Ciertamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 167 y 63 de la Directiva 2006/12, el derecho a deducir el IVA facturado, por regla general, está vinculado a la realización efectiva de una operación sujeta al impuesto (véase la sentencia de 26 de mayo de 2005, António Jorge, C-536/03, Rec. p. I-4463, apartados 24 y 25) y el ejercicio de ese derecho no se extiende al IVA devengado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 203 de dicha Directiva, exclusivamente por haberse mencionado en la factura (véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius, C-342/87, Rec. p. 4227, apartados 13 y 19, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-2425, apartado 23).

35 No obstante, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina completamente, en principio, mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer ese derecho, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/12 (véase, en este sentido, la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 29).

36 En estas circunstancias, la obligación establecida en el artículo 203 de esa Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a la deducción contemplado en los artículos 167 y siguientes de dicha Directiva (véase la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 28).

37 En atención a este objetivo, dicha obligación está limitada por la posibilidad, que corresponde establecer a los Estados miembros en sus ordenamientos jurídicos internos, de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente, en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, o cuando ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véanse, en este sentido, las sentencias Genius, antes citada, apartado 18; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-06973, apartados 56 a 61 y 63, y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295, apartado 50).

38 Habida cuenta, por una parte, de dicha posibilidad de corrección y, por otra parte, del riesgo de que la factura que menciona indebidamente el IVA sea utilizada para ejercer el derecho a la deducción, no cabe considerar que la obligación establecida en el artículo 203 de la Directiva 2006/112 confiera carácter sancionador al pago adeudado.

39 Además, se desprende de lo anterior que, mientras el expedidor de una factura no invoque uno de los supuestos que permiten la corrección del IVA indebidamente facturado, reproducidos en el apartado 37 de la presente sentencia, la Administración tributaria no está obligada, al realizar la inspección tributaria a dicho expedidor, a comprobar si el IVA facturado y declarado

corresponde a operaciones sujetas al impuesto realmente efectuadas por dicho expedidor.

40 Al no existir tal obligación de comprobación, no cabe deducir del solo hecho de que la Administración tributaria no haya corregido el IVA declarado por el expedidor de la factura que dicha Administración haya reconocido que las facturas expedidas por este último corresponden a operaciones reales sujetas al impuesto.

41 No obstante, el Derecho de la Unión no excluye que la Administración competente compruebe la existencia de las operaciones facturadas por un sujeto pasivo y que regularice, en caso necesario, la deuda tributaria resultante de las declaraciones efectuadas por dicho sujeto pasivo. El resultado de dicho control es, como la declaración y el pago por parte del expedidor de la factura de un IVA facturado, un dato que el órgano jurisdiccional nacional debe tomar en consideración al apreciar la existencia de una operación sujeta al impuesto que genera el derecho a la deducción del destinatario de la factura en un caso concreto.

42 Por las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

– El IVA mencionado en una factura por una persona es adeudado por ésta con independencia de que exista realmente una operación sujeta al impuesto.

– No cabe deducir del solo hecho de que la Administración tributaria no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el IVA declarado por éste, que dicha Administración haya reconocido que la citada factura corresponde a una operación real sujeta al impuesto.

Sobre la primera parte de la tercera cuestión prejudicial

43 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, no procede responder a la primera parte de la tercera cuestión.

Sobre la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial y las cuestiones cuarta a sexta

44 Mediante la segunda parte de la tercera cuestión y las cuestiones cuarta a sexta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112, así como los principios de neutralidad fiscal, seguridad jurídica e igualdad de trato, se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado aun cuando, en la liquidación del impuesto corregida remitida al expedidor de esa factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado.

45 Por lo tanto, se plantea la cuestión de si el Derecho de la Unión exige que la existencia efectiva de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio sea apreciada de manera idéntica en relación tanto con el expedidor de la factura como con el destinatario de dicha factura.

46 En lo que respecta al tratamiento del IVA indebidamente facturado al no existir una operación sujeta al impuesto, se desprende de la Directiva 2006/112 que no se trata necesariamente de forma idéntica a los dos operadores implicados, siempre que el expedidor de la factura no la haya corregido, como se desprende de lo expuesto en los apartados 33 a 37 de la presente sentencia.

47 En efecto, por una parte, el expedidor de una factura adeuda el IVA mencionado en esa factura aun cuando no exista una operación sujeta al impuesto, de conformidad con el artículo

203 de la Directiva 2006/112. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción por parte del destinatario de una factura se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en los artículos 63 y 167 de la Directiva.

48 En tal situación, el respeto del principio de neutralidad fiscal está garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros y se recuerda en el apartado 37 de esta sentencia, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el expedidor de la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios.

49 Considerados los interrogantes planteados en la resolución de remisión, ha de precisarse que el recurso a tal posibilidad no debe convertirse en irrealizable por las autoridades tributarias mediante inspecciones sistemáticas organizadas de tal modo que la liquidación del impuesto corregida se remita primero al expedidor de una factura y que, en su caso, esa liquidación llegue a ser definitiva incluso antes de que se inspeccione al destinatario de la factura. Asimismo, no cabe excluir esta posibilidad por el solo hecho de que, en el momento de la corrección, el expedidor de la factura ya no esté registrado como sujeto pasivo del IVA.

50 De ello se desprende que los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112, así como el principio de neutralidad fiscal, no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación del impuesto corregida remitida al expedidor de la factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado.

51 En cuanto al principio de seguridad jurídica, procede recordar que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige que las normas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, a fin de que los interesados puedan orientarse en las situaciones y relaciones jurídicas reguladas por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Telecom/Comisión, C-81/10 P, Rec. p. I-12899, apartado 100 y jurisprudencia citada).

52 Respecto a las normas tributarias aplicables en circunstancias como las del asunto principal, sin embargo, no existe indicio alguno que permita presumir que el interesado no estaba en condiciones de orientarse eficazmente por cuanto se refiere a la aplicación de dichas normas.

53 Por lo tanto, tampoco el principio de seguridad jurídica se opone, por su parte, a la discutida denegación de deducción del IVA soportado en circunstancias como las enunciadas en el apartado 50 de esta sentencia.

54 Así sucede también con el principio de igualdad de trato.

55 Este principio general de igualdad de trato, traducido en materia de IVA por el principio de neutralidad fiscal (véanse las sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 49; de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartados 41 y 44, y de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, Rec. p. I-10947, apartado 61), exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (véanse las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 51, NCC Construction Danmark, antes citada, apartado 44, y de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rec. p. I-5059, apartado 29).

56 No obstante, como se señala en los apartados 33 a 37 y 46 y 47 de la presente sentencia, se desprende de lo dispuesto en la Directiva 2006/112 que el expedidor y el destinatario de una

factura referida a una entrega que, en realidad, no se ha efectuado, no se encuentran en una situación comparable.

57 Ahora bien, en lo que se refiere al asunto principal, de la resolución de remisión resulta que la Administración tributaria dedujo que no existía una entrega sujeta al impuesto, en particular, del hecho de que el proveedor no había aportado los documentos exigidos durante una inspección tributaria. Como esta conclusión es discutida por la parte demandante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobarla, efectuando, conforme a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, apartado 53, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, apartado 32).

58 Debe recordarse al respecto que, ciertamente, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 71; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 41, y Bonik, antes citada, apartados 35 y 36).

59 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 ese 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, Rec. p. I-6161, apartado 55; Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 42, y Bonik, antes citada, apartado 37).

60 No obstante, también según reiterada jurisprudencia, 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 en cuestión, fuera constitutiva de fraude del IVA (véanse en este sentido las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartados 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartados 45, 46 y 60; Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 47, y Bonik, antes citada, apartado 41).

61 Además, el Tribunal de Justicia declaró, en los apartados 61 a 65 de la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, que la Administración tributaria no puede obligar de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, 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, por otro lado, a disponer de documentación al respecto.

62 De ello se desprende que un tribunal nacional que ha de determinar si, en un caso concreto, ha habido o no una operación sujeta al impuesto, a la que la Administración tributaria haya atribuido, en particular, irregularidades cometidas por el expedidor de la factura o por uno de los proveedores de éste, como lagunas en la contabilidad, debe velar por que la apreciación de las pruebas no conduzca a privar de sentido a la jurisprudencia reproducida en el apartado 60 de la presente sentencia ni a obligar de forma indirecta al destinatario de la factura a efectuar comprobaciones respecto al otro contratante que, en principio, no le incumben.

63 Respecto al asunto principal, no obstante, debe tenerse en cuenta que, según la resolución

de remisión, los documentos aportados por el destinatario de las facturas litigiosas también contenían irregularidades, por lo que esos datos deben tomarse en consideración por el órgano jurisdiccional remitente al efectuar la apreciación global.

64 Atendidas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial y a las cuestiones prejudiciales cuarta a sexta que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112, así como los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de igualdad de trato, no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

65 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 Tercera) declara:

1) **El artículo 203 de 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:**

- **El impuesto sobre el valor añadido mencionado en una factura por una persona es adeudado por ésta con independencia de que exista o no realmente una operación sujeta al impuesto.**
- **No cabe deducir del solo hecho de que la Administración tributaria no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por éste, que dicha Administración haya reconocido que la citada factura corresponde a una operación real sujeta al impuesto.**

2) **El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112, así como los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de igualdad de trato, no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.