

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA QUINTA) DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-596/21.

Partes: *A y Finanzamt M.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167 y 168 – Derecho a la deducción del IVA soportado – Principio general de prohibición del fraude – Cadena de entregas – Denegación del derecho a deducción en caso de fraude – Sujeto pasivo – Segundo adquirente de un bien – Fraude que afecta a parte de la cuota del IVA devengado en la primera adquisición – Alcance de la denegación del derecho a deducción».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto que nos ocupa versa sobre la interpretación de los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (en adelante Directiva IVA, o Directiva 2006/112), relativos al derecho a la deducción del IVA soportado.

En concreto, se cuestiona si en un caso de fraude como el de autos procede o no denegar dicho derecho a la deducción y, en caso afirmativo, si tal denegación ha de ser por el importe íntegro o parcial.

Esta disputa, que enfrenta al segundo adquirente de un vehículo usado con la Administración Tributaria alemana, se suscita a resultas de la siguiente operación de compraventa. Un comerciante, denominado A, adquirió para su empresa un vehículo de segunda mano a C, que se hizo pasar por otro sujeto, W, que a su vez conocía dicha suplantación de identidad y la consintió.

Asistimos, pues, a la entrega de dos facturas: de una parte, C expidió a W una factura por la entrega del vehículo (por importe de 52.100,84 €, más 9.899,16 € en concepto de IVA); y, de otra parte, W expidió a A otra factura (por importe de 64.705,88 €, más 12.294,12 en concepto de IVA), a través de C.

A satisfizo la cuantía consignada en esta segunda factura a C, que se quedó con todo el importe. Sin embargo, en su contabilidad y autoliquidaciones tributarias C tan solo reflejó un precio de venta de 52.100,84 €, más el IVA correspondiente, coincidiendo con las cuantías de la factura expedida por él a W. De conformidad con ello, C abonó el impuesto por este último importe (9.899,16 €). Mientras que W no incluyó dicha operación en su contabilidad, ni la declaró convenientemente, por lo que tampoco abonó ningún impuesto al respecto.

Así las cosas, la cuestión a dirimir es cómo afecta toda esta situación al segundo adquirente, A, que ahora reclama su derecho a deducir 12.294,12 € en concepto de IVA soportado en la compra del citado vehículo. En contra, las autoridades tributarias germanas defienden la imposibilidad de ejercitar dicho derecho a la deducción, argumentando que A debía conocer que C estaba implicado en una operación fraudulenta.

Abundando en la cuestión, la Administración Tributaria alemana considera que era exigible a A el deber de cerciorarse de la verdadera identidad de C, pues ello habría evidenciado que al enmascarar su identidad no pretendía sino defraudar, al igual que W.

En consonancia con ello, el Tribunal de lo Tributario de Núremberg –órgano remitente– se inclina por denegar la deducción del IVA, en observancia de un Auto del TJUE de 14 de abril de 2021, en el que el Alto Tribunal declaró que el fin de dicha denegación no se hace depender de la obtención o no de una ventaja fiscal o económica por parte de quien participa en un fraude, sino que lo que se persigue con tal denegación es impedir dichos fraudes, privando de salida comercial a los bienes o servicios involucrados en la operación fraudulenta.

Ahora bien, junto a las dudas sobre la procedencia de denegar o no dicho derecho a la deducción, el órgano remitente se pregunta también sobre si, en la hipótesis de proceder tal denegación, esta lo ha de ser con carácter íntegro o solamente parcial, limitándose en este caso al perjuicio fiscal causado. De ser así, A tendría derecho a deducir 9.899,16 €, negándosele únicamente la posibilidad de deducir por el importe superior a dicha cuantía, es decir, por los 2.394,96 € que equivalen al perjuicio fiscal producido.

Ante este escenario, el Tribunal de lo Tributario de Núremberg suspendió el procedimiento y formuló ante el Tribunal europeo las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto soportado correspondiente a la adquisición debido a que debía saber que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación?»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿está la denegación al segundo adquirente limitada cuantitativamente al perjuicio fiscal causado por el fraude?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿se calcula el perjuicio fiscal

a) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente liquidado;

b) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente satisfecho, o

c) de qué otro modo?»

2. Fundamentos de Derecho y fallo

Planteadas en tales términos, se constata que las dudas del órgano judicial remitente se refieren a la interpretación que haya de otorgarse a los artículos 167 y 168 de la Directiva IVA, a la luz de la prohibición general del fraude concebida como principio rector del Derecho de la UE¹.

Esta es la razón por la que el Tribunal de Justicia comienza efectuando unas consideraciones preliminares, a modo de premisas necesarias para enfocar adecuadamente el asunto y despejar, consiguientemente, las dudas generadas.

En primer lugar, el TJUE recuerda que el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes afectos a la actividad económica gravada constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y que, como tal, previo cumplimiento de los requisitos materiales y formales exigidos, no se puede limitar.

En segundo término y, estrechamente conectado con la idea anterior, el Alto Tribunal destaca que la lucha contra el fraude es uno de los objetivos promovidos por la Directiva 2006/112, de lo que se colige que los ciudadanos no pueden prevalerse del Derecho europeo de forma fraudulenta o abusiva. Si así lo hicieran, ello justificaría que fueran privados por las autoridades y tribunales nacionales de su derecho a la deducción del IVA soportado.

Y, en tercer lugar, ahondando en una hipotética situación de fraude como la apuntada, el Tribunal invoca su numerosa y contante jurisprudencia en el sentido de que debe en este caso denegarse la deducción no solo al sujeto que haya cometido el fraude, sino también al sujeto al que se entregó el bien cuando conocía o debía haber conocido que, mediante tal adquisición, participaba en un fraude del IVA o lo facilitaba, siendo a estos efectos irrelevante que obtenga o no un beneficio ulterior.

1 STJUE de 29 de abril de 2021, *Granarolo*, C-617/19, apartado 63.

A *sensu contrario*, dicha afirmación conduce a negar que la Directiva ampare un sistema de responsabilidad objetiva, que excedería del fin perseguido, en virtud del cual pudiera denegarse el derecho a deducir el IVA soportado a quien no sabía ni podía saber que la operación que realizaba formaba parte de un fraude en cadena.

Partiendo de tales premisas, el Tribunal de Luxemburgo aborda ya el análisis de las tres cuestiones prejudiciales, dando respuesta a las dos primeras en el sentido de considerar, por un lado, que atendidas las circunstancias concurrentes en el presente supuesto sí puede denegarse el derecho a la deducción del IVA soportado; y, de otro lado, que tal denegación puede proyectarse íntegramente, toda vez que la ignorancia de la existencia de un fraude se reputa un requisito material implícito del derecho a deducir, de lo que se sigue que el sujeto pasivo que incumpla esta condición no debe poder tener derecho a ninguna deducción.

Para resolver ambas cuestiones, el Tribunal europeo se apoya en pronunciamientos previos (como el Auto de 14 de abril de 2021² o la Sentencia de 11 de noviembre de 2021³), con ocasión de los cuales declaró que la mera participación en una operación por parte de un sujeto a sabiendas de que con ello estaba colaborando en un fraude se considera, a efectos de la Directiva 2006/112, como participación en dicho fraude.

Esta constatación lleva al Tribunal a corroborar que, si la participación con conocimiento del fraude se equipara a implicación en la operación fraudulenta, tal implicación debe comportar, con base en la citada prohibición general del fraude como principio general del Derecho de la UE, la privación a dicho sujeto del derecho a la deducción del IVA soportado.

Despejado el primer interrogante, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, atinente a si esa denegación del derecho a la deducción puede ser íntegra o cabe que se circunscriba al importe que supuso un perjuicio fiscal en el fraude cometido, tesis esta última por la que se inclina el órgano judicial remitente.

Discrepa el Alto Tribunal de tal postura y se remite también aquí al Auto de 14 de abril de 2021, al hilo del cual declaró que debiendo el sujeto pasivo cumplir todos los requisitos exigidos para concedérsele el derecho a la deducción y, siendo un presupuesto implícito el hecho de que desconozca la existencia de un fraude, si el sujeto en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación que realizaba formaba parte de una cadena de entregas fraudulenta, resulta claro que no cumple el requisito impuesto por la normativa aplicable y, en consecuencia, debe denegársele de manera íntegra el ejercicio de su derecho a la deducción.

Lo contrario, esto es, permitir una denegación tan solo parcial del derecho a deducir impediría dar efectivo y pleno cumplimiento a la prohibición general de fraude, pues no garantizaría que los sujetos adoptaran las medidas adecuadas

2 Auto de 14 de abril de 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, apartados 26 y 34.

3 STJUE de 11 de noviembre de 2021, *Ferimet*, C-281/20, apartado 56.

para asegurarse de que las operaciones que realizan no suponen su participación en un fraude, sino que tan solo les incentivaría a adoptar las medidas necesarias para limitarlo.

Resueltas de este modo las dos primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE estimó que no procedía responder a la tercera, acordando el siguiente fallo:

«1) Los artículos 167 y 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, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

2) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude».

3. Comentario crítico

La presente sentencia viene a reforzar la doctrina jurisprudencial ya existente del TJUE acerca del derecho a la deducción del IVA soportado. Por un lado, se recuerdan las directrices y principios a la luz de los cuales debe interpretarse tal derecho y, por otro lado, se incide en dos aspectos importantes, cuales son el deber de privar del derecho a deducir a los contribuyentes que, a sabiendas o pudiendo haberlo sabido, han efectuado una operación que forma parte de un fraude; y la necesidad de que tal privación o denegación de deducir lo sea íntegramente, bajo el argumento de que hacerlo de forma proporcional no permitiría asegurar la evitación del fraude que es el objetivo promovido por la Directiva europea.

El valor añadido de este pronunciamiento radica en esta última parte, pues, a excepción del citado Auto de 14 de abril de 2021, todavía no existía ninguna manifestación del TJUE en forma de sentencia sobre la necesidad de que tal denegación, cuando concurren las coordenadas descritas, haya de ser íntegra y no limitada al importe del perjuicio causado al Erario Público.

Con este nuevo pronunciamiento sobre el tema se añade un elemento interpretativo que, como indicamos, completa el acervo jurisprudencial ya existente y consolida la previa doctrina del Tribunal de Luxemburgo en materia del derecho a la deducción del IVA soportado.

Ahora bien, lo que no aclara el Alto Tribunal es bajo qué circunstancias se considera que un contribuyente es sabedor o está en posición de conocer la existencia de un fraude fiscal. A nuestro juicio, en el actual estado del tema, esta deviene una cuestión primordial. En esta dirección, dejamos apuntada la iniciativa que el Ministerio de Hacienda alemán articuló en el pasado, consistente en la publicación de un catálogo de criterios y características que permitían al contribuyente identificar elementos constitutivos de un posible fraude, tales como precios por debajo del valor de mercado o pagos en efectivo no habituales.