Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 3 de octubre de 2019 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Compra de alimentos — Deducción del impuesto soportado — Denegación de la deducción — Proveedor probablemente ficticio — Fraude del IVA — Exigencia de conocimiento por parte del adquirente — Reglamento (CE) n.º 178/2002 — Obligaciones de trazabilidad de los alimentos y de identificación del proveedor — Reglamentos (CE) n.ºs 852/2004 y 882/2004 — Obligaciones de registro de los empresarios del sector alimentario — Consecuencias respecto al derecho a deducir el IVA»

En el asunto C-329/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 10 de mayo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2018, en el procedimiento entre

Valsts ieņēmumu dienests

y

«Altic» SIA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen (Ponente), J. Malenovský y C.G. Fernlund y la Sra. L.S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de marzo de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de «Altic» SIA, por el Sr. A. Purmalis, advokāts;

– en nombre del Gobierno letón, por las Sras. I. Kucina y V. Soņeca, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė y por el Sr. A. Sauka, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: letón.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de mayo de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168, letra a), 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria letona; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y «Altic» SIA, en relación con un requerimiento de pago notificado a Altic por el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado correspondiente a la compra de granos de colza y posteriormente deducido por Altic, acompañado de multa e intereses de demora.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112:

«1. 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».

4 El artículo 178, letra a), de dicha Directiva establece:

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

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), 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 el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

5 El artículo 273, párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete[n] 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.»

6 Los considerandos 28 y 29 del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria (DO 2002, L 31, p. 1; corrección de errores en DO 2015, L 342, p. 64), señalan lo siguiente:

«(28) La experiencia ha demostrado que la imposibilidad de localizar el origen de los alimentos o los piensos puede poner en peligro el funcionamiento del mercado interior de alimentos o piensos. Es por tanto necesario establecer un sistema exhaustivo de trazabilidad en las empresas alimentarias y de piensos para poder proceder a retiradas específicas y precisas de productos, o bien informar a los consumidores o a los funcionarios encargados del control, y evitar así una mayor perturbación innecesaria en caso de problemas de seguridad alimentaria.

(29) Es necesario asegurarse de que las empresas alimentarias o de piensos, incluidas las importadoras, pueden al menos identificar a la empresa que ha suministrado los alimentos, los piensos, los animales o las sustancias que pueden ser incorporados a su vez a un alimento o a un pienso, para garantizar la trazabilidad en todas las etapas en caso de efectuarse una investigación.»

7 A efectos de este Reglamento, su artículo 3, punto 15, establece que se entenderá por «trazabilidad» «la posibilidad de encontrar y seguir el rastro, a través de todas las etapas de producción, transformación y distribución, de un alimento, un pienso, un animal destinado a la producción de alimentos o una sustancia destinada a ser incorporada en un alimento o un pienso o con probabilidad de serlo».

8 Con arreglo al artículo 17, apartado 2, párrafo tercero, de dicho Reglamento:

«Los Estados miembros regularán asimismo las medidas y las sanciones aplicables a las infracciones de la legislación alimentaria y de la legislación relativa a los piensos. Esas medidas y sanciones deberán ser efectivas, proporcionadas y disuasorias.»

9 El artículo 18 del mismo Reglamento, rubricado «Trazabilidad», es del siguiente tenor:

«1. En todas las etapas de la producción, la transformación y la distribución deberá asegurarse la trazabilidad de los alimentos, los piensos, los animales destinados a la producción de alimentos y de cualquier otra sustancia destinada a ser incorporada en un alimento o un pienso, o con probabilidad de serlo.

2. Los explotadores de empresas alimentarias y de empresas de piensos deberán poder identificar a cualquier persona que les haya suministrado un alimento, un pienso, un animal destinado a la producción de alimentos, o cualquier sustancia destinada a ser incorporada en un alimento o un pienso, o con probabilidad de serlo.

Para tal fin, dichos explotadores pondrán en práctica sistemas y procedimientos que permitan poner esta información a disposición de las autoridades competentes si estas así lo solicitan.

[…]»

10 El artículo 6, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios (DO 2004, L 139, p. 1), establece:

«En particular, los operadores de empresa alimentaria notificarán a la autoridad competente apropiada todos los establecimientos que estén bajo su control en los que se realice cualquiera de las operaciones de producción, transformación y distribución de alimentos de la forma requerida por la autoridad competente, con el fin de proceder a su registro.

Los operadores de empresa alimentaria velarán asimismo por que la autoridad competente disponga continuamente de información actualizada sobre los establecimientos, notificándole cualquier cambio significativo en las actividades que se lleven a cabo y todo cierre de establecimientos existentes.»

11 El artículo 31, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 882/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre los controles oficiales efectuados para garantizar la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de piensos y alimentos y la normativa sobre salud animal y bienestar de los animales (DO 2004, L 165, p. 1; corrección de errores en DO 2004, L 191, p. 1) dispone:

«a) Las autoridades competentes establecerán los procedimientos que deberán seguir los explotadores de empresas alimentarias y de piensos al solicitar el registro de sus establecimientos conforme al Reglamento [n.º 852/2004], a la Directiva 95/69/CE [del Consejo, de 22 de diciembre de 1995, por la que se establecen los requisitos y las normas aplicables a la autorización y el registro de determinados establecimientos e intermediarios del sector de la alimentación animal y se modifican las Directivas 70/524/CEE, 74/63/CEE, 79/373/CEE y 82/471/CEE (DO 1995, L 332, p. 15),] o al futuro Reglamento sobre la higiene de los piensos.

b) Las autoridades competentes elaborarán y mantendrán actualizada una lista de los explotadores de empresas alimentarias y de piensos que hayan sido registrados. Si ya existe tal lista para otros fines, también podrá utilizarse a los efectos del presente Reglamento.»

Derecho letón

12 El artículo 10, apartado 1, punto 1, del likums par pievienotās vērtības nodokli (Ley del IVA), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, es del siguiente tenor:

«Solo el sujeto pasivo registrado ante [la Administración tributaria] tendrá derecho, en su declaración de IVA, a deducir de la cuota del impuesto que debe ingresarse en el Tesoro, en concepto del impuesto soportado, el importe del impuesto señalado en las facturas recibidas de otros sujetos pasivos por los bienes adquiridos o las prestaciones de servicios recibidas con objeto de llevar a cabo sus propias operaciones gravadas, incluidas las operaciones efectuadas en el extranjero que habrían estado sujetas al impuesto si se hubieran realizado en el territorio nacional.»

13 Con arreglo al artículo 10, apartado 1^2, de dicha Ley:

«El importe del impuesto señalado en las facturas de bienes y prestaciones de servicios recibidos será deducible tras la recepción de la factura correspondiente a dichos bienes y prestaciones de servicios, o después de pagar el importe del impuesto indicado en la factura con carácter de anticipo.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 Altic compró granos de colza a «Sakorex» SIA en julio y agosto de 2011 y a «Ulmar» SIA en octubre de 2011. De la resolución de remisión se desprende que estas sociedades se dirigieron a Altic haciendo referencia a los anuncios de esta en los medios de comunicación y en Internet. Los granos de colza de que se trata fueron recibidos y almacenados en un depósito perteneciente a «Vendo» SIA. Altic practicó la deducción del IVA pagado por dichas compras.

15 A raíz de una inspección realizada en Altic, la Administración tributaria consideró, por su parte, que dichas operaciones de compra no habían tenido lugar en realidad. La citada Administración exigió a Altic el pago del IVA deducido y de una multa, más intereses de demora.

16 La Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) estimó el recurso de anulación de la resolución de la Administración tributaria interpuesto por Altic. La resolución de dicho órgano jurisdiccional fue confirmada por la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia).

17 El tribunal mencionado en segundo lugar señaló que no se negaba que los granos de colza se hubieran recibido en el depósito en las fechas y en la cantidad señaladas en los documentos de acompañamiento de Vendo. Dicho tribunal declaró que, atendiendo a estas circunstancias, Altic había actuado de buena fe y había confiado plenamente en la capacidad de Sakorex y de Ulmar para entregar las mercancías estipuladas en el contrato, capacidad que no correspondía comprobar a Altic. A este respecto, a su juicio, la Administración tributaria no había indicado cuáles eran las acciones específicas que no había emprendido Altic, con arreglo a la normativa pertinente, para efectuar tal comprobación.

18 La Administración tributaria interpuso recurso de casación ante el tribunal remitente, la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia). Alega al respecto que, de conformidad con el Reglamento n.º 178/2002, los empresarios del sector alimentario deben estar en condiciones de identificar cualquier sustancia que pueda ser incorporada a los alimentos o a los piensos o destinada a ellos y que, para este fin, deben disponer de sistemas y procedimientos que permitan entregar la información a las autoridades competentes. Sin embargo, al parecer, Altic no efectuó las comprobaciones mínimas acerca de los otros contratantes ni verificó si estaban registrados ante la Agencia Alimentaria y Veterinaria de Letonia. De ello se desprende, a su entender, que Altic sabía o debería haber sabido que estaba implicada en una utilización abusiva del sistema común del IVA.

19 Según el tribunal remitente, es indudable que existen indicios de que Sakorex y Ulmar son empresas ficticias y que no puede determinarse el origen de las mercancías en cuestión. Por consiguiente, se plantea la cuestión de si Altic sabía o debería haber sabido que las operaciones de que se trata en el litigio principal formaban parte de un fraude del IVA.

20 A este respecto, el tribunal remitente señala que no hay dato probatorio alguno que confirme que los granos de colza comprados estuvieran destinados en exclusiva a producir combustible, como alega Altic, o al menos que no guardaran relación en ningún caso con la cadena alimentaria. Por consiguiente, cabía entender que, por lo que se refiere a dichas operaciones, Altic debía cumplir lo dispuesto en el Reglamento n.º 178/2002.

21 Dicho tribunal menciona que el artículo 18 del citado Reglamento establece los principios generales de trazabilidad de los alimentos y la identificación de quienes los suministran. Respecto a dicha identificación, señala que, si bien dicho Reglamento no precisa en qué medida debe una empresa identificar a su proveedor, resulta de las Orientaciones acerca de la aplicación de los artículos 11, 12, 14, 17, 18, 19 y 20 del Reglamento n.º 178/2002, de 26 de enero de 2010, que figuran en las conclusiones del Comité Permanente de la Cadena Alimentaria y de Sanidad Animal de la Comisión, que las empresas deben conservar los datos relativos al nombre y la dirección del proveedor del producto, así como los de identificación del producto de que se trate.

22 El tribunal remitente se pregunta, sin embargo, si el objetivo del Reglamento n.º 178/2002, que consiste en garantizar la seguridad de los alimentos, exige también la prueba de una diligencia mayor del empresario del sector alimentario por lo que se refiere a la selección del otro contratante, lo cual, por lo tanto, le obligaría a efectuar comprobaciones respecto a este, en especial, de su registro ante las autoridades competentes, y si, a falta de tal diligencia, puede denegarse a este empresario el derecho a deducir el IVA. A este respecto, el tribunal remitente se pregunta, por otra parte, si, habida cuenta de ese mismo objetivo, el hecho de que Altic comprobara la calidad de las mercancías entregadas podría mitigar el rigor de tal obligación de examinar en mayor profundidad al otro contratante.

23 El tribunal remitente señala, además, que, según la Administración tributaria, la falta de comprobación por parte de Altic de la inscripción de los otros contratantes en el registro de la Agencia Alimentaria y Veterinaria demuestra que dicha sociedad sabía o debería haber sabido que las operaciones de que se trata en el litigio principal formaban parte de un fraude del IVA. No obstante, dicho tribunal considera que, si bien la comprobación del registro de una empresa del sector alimentario con arreglo a lo dispuesto en los Reglamentos n.os 852/2004 y 882/2004 permite garantizar que esta participe legalmente en la cadena alimentaria, el mero registro de una empresa no permite descartar que su actividad económica sea ficticia y, a la inversa, la falta de registro no permite afirmar automáticamente ese carácter ficticio, de tal modo que la falta de comprobación no puede fundamentar de manera concluyente la resolución de la Administración tributaria.

24 En estas circunstancias, la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, teniendo en cuenta el objetivo del Reglamento n.º 178/2002 de garantizar la seguridad alimentaria (que se alcanza, entre otros medios, garantizando la trazabilidad de los alimentos), en el sentido de que no se opone a la denegación de la deducción del impuesto soportado en caso de que el sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria no haya mostrado, al elegir a su otro contratante, una mayor diligencia (más allá de las prácticas comerciales habituales) consistente, en esencia, en la obligación de efectuar comprobaciones respecto al otro contratante, pero, al mismo tiempo, haya comprobado la calidad de los alimentos, cumpliendo así el objetivo del Reglamento n.º 178/2002?

2) ¿Obliga el requisito establecido en el artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004 y en el artículo 31 del Reglamento n.º 882/2004, interpretado a la luz del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, a que la parte que contrate con esa empresa compruebe el registro de esta, y es pertinente esa comprobación a efectos de determinar si dicha parte sabía o debía haber sabido que estaba involucrada en una operación con una empresa ficticia, teniendo en cuenta las particularidades de la referida operación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

25 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el derecho a deducir el IVA soportado se deniegue a un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria debido a que dicho sujeto pasivo no ha cumplido las obligaciones que le incumben de identificación de sus proveedores a efectos de la trazabilidad de los alimentos, en virtud de lo establecido en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002.

26 En primer lugar, debe recordarse que, 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. 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, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartados 35 y 37, y jurisprudencia citada).

27 El derecho a la deducción 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartados 36 y 38, y jurisprudencia citada).

28 Además de estas exigencias o requisitos materiales o formales, que se desprenden del artículo 168, letra a), y del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartados 39 y 40), el artículo 273 de esa Directiva permite a los Estados miembros, bajo ciertas condiciones, establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

29 En segundo lugar, también es preciso recordar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. El Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva y fraudulenta. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 40 y jurisprudencia citada).

30 Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, este es el caso también cuando dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 48 y jurisprudencia citada).

31 Corresponde a la Administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura demostrar, con datos objetivos y sin exigir del destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 50 y jurisprudencia citada).

32 Respecto al nivel de diligencia exigible a un sujeto pasivo que quiere ejercitar el derecho a deducir el IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA u otros fraudes, debe poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado, si bien la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo para este fin depende esencialmente de las circunstancias de tal caso (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 53 y 59, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 51).

33 En el litigio principal, la Administración tributaria, al considerar que los proveedores de Altic eran empresas ficticias y que, por lo tanto, existía un fraude al sistema común del IVA, denegó a Altic el derecho a deducir el IVA. En particular, dicha Administración consideró que Altic, como empresa del sector alimentario, estaba obligada a llevar a cabo una comprobación en profundidad de sus otros contratantes con arreglo al artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002. El incumplimiento de esa obligación, a su entender, demuestra que Altic sabía o debería haber sabido que estaba participando en operaciones que formaban parte de este tipo de fraude.

34 Pues bien, por una parte, como señaló el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, la denegación del derecho a deducir el IVA debido a la inobservancia de las obligaciones derivadas de dicho precepto del Reglamento n.º 178/2002 no encuentra fundamento jurídico alguno en la Directiva 2006/112. Las obligaciones establecidas en el Reglamento n.º 178/2002 son, en efecto, ajenas a las exigencias o a los requisitos materiales y formales del derecho a deducir previstos en dicha Directiva. Tampoco se desprende de la documentación de que dispone el Tribunal de Justicia que dicho motivo de denegación se base en la legislación nacional correspondiente en materia de IVA.

35 Por otra parte, y en lo referente al hecho de que, según lo declarado por el tribunal remitente, Altic participaba en la cadena alimentaria y, por lo tanto, debía cumplir lo dispuesto en el Reglamento n.º 178/2002, cabe señalar que la obligación relacionada con la trazabilidad de los alimentos establecida en el artículo 18, apartado 2, de dicho Reglamento persigue una finalidad diferente de la consistente en detectar el fraude en el IVA. En efecto, resulta de los considerandos 28 y 29 de dicho Reglamento que la obligación de identificación de los proveedores tiene por objeto poder proceder a retiradas específicas y precisas de esos productos, así como informar a los consumidores o a los funcionarios encargados del control, y evitar así una mayor perturbación innecesaria en el mercado interior. El incumplimiento de esta obligación puede dar lugar a sanciones previstas en el Derecho nacional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, párrafo tercero, del citado Reglamento.

36 De ello se desprende que tal obligación no puede considerarse, por sí sola, como una medida cuya adopción por el sujeto pasivo pueda exigirse razonablemente para que este se cerciore de que sus operaciones no forman parte de un fraude del sistema común del IVA. Por lo tanto, como señaló el Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, el posible incumplimiento de esa obligación no puede justificar, por sí solo y automáticamente, que se deniegue al sujeto pasivo la deducción del IVA.

37 En este contexto, además, ha de recordarse que la obligación contemplada en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002 consiste, según el propio tenor de la norma, en la identificación de cualquier persona que haya suministrado un alimento y en la puesta en práctica de sistemas y procedimientos que permitan poner esta información a disposición de las autoridades competentes si estas así lo solicitan.

38 Por cuanto se refiere a los datos requeridos para esta identificación, procede entender que tales datos han de permitir lograr el objetivo de trazabilidad, tal como se describe en el apartado 35 de la presente sentencia, de manera que, en principio, basta con identificar a los proveedores por su nombre y dirección. De ello se desprende que no cabe acoger la alegación invocada por la Administración tributaria ante el tribunal remitente y por el Gobierno letón en sus observaciones escritas, según la cual dicho Reglamento exige, por regla general, un examen en profundidad del otro contratante.

39 Solo podría ocurrir de otra manera si se demostrara debidamente que, a raíz de circunstancias especiales, el comprador de los alimentos en cuestión debería haber albergado graves dudas sobre la existencia o la verdadera identidad del proveedor de estos, que el Reglamento n.º 178/2002 le obliga a identificar, que le hubieran llevado a cerciorarse de dicha identidad, lo cual, de ser necesario, deberá comprobar el tribunal remitente.

40 Suponiendo que tal fuera el caso, esta circunstancia podría ser un indicio entre otros que, en conjunto y de manera coherente, pudieran indicar que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en una operación implicada en un fraude del IVA.

41 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el derecho a la deducción del IVA soportado se deniegue a un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria por el único motivo —suponiendo que esté debidamente demostrado, lo cual debe comprobar el tribunal remitente— de que dicho sujeto pasivo no ha cumplido las obligaciones de

identificación de sus proveedores, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002. No obstante, el incumplimiento de dichas obligaciones puede ser un dato entre otros que, de forma conjunta y concordante, indiquen que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, circunstancia que debe valorar el tribunal remitente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

42 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la falta de comprobación, por parte de un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria, de la inscripción de sus proveedores en el registro de las autoridades competentes, de conformidad con el artículo 6, apartado 2, del Reglamento n.º 852/2004 y con el artículo 31, apartado 1, del Reglamento 882/2004, es relevante a efectos de determinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

43 A este respecto, el artículo 6, apartado 2, del Reglamento n.º 852/2004 establece que los operadores de empresa alimentaria notificarán a la autoridad competente apropiada todos los establecimientos que estén bajo su control en los que se realice cualquiera de las operaciones de producción, transformación y distribución de alimentos de la forma requerida por la autoridad competente con el fin de proceder a su registro. De conformidad con el artículo 31, apartado 1, letras a) y b), del Reglamento n.º 882/2004, las autoridades competentes establecerán los procedimientos que deberán seguir dichos operadores al solicitar el registro de sus establecimientos y mantendrán actualizada una lista de los operadores que hayan sido registrados.

44 Es preciso señalar que los Reglamentos n.ºs 852/2004 y 882/2004 no contienen precepto alguno que obligue a un operador del sector alimentario a comprobar si sus proveedores están registrados conforme a lo exigido en dichos Reglamentos. Tal obligación de comprobación, a efectos de deducir el IVA, tampoco se desprende de la Directiva 2006/112.

45 Pues bien, como se ha recordado en el apartado 31 de la presente sentencia, cuando una Administración tributaria pretende demostrar, a raíz del descubrimiento de fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura, que el destinatario de esta sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude del IVA no puede exigir a ese destinatario efectuar comprobaciones que no le corresponden (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 50).

46 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una Administración tributaria no puede obligar de manera general al sujeto pasivo que desea ejercitar el derecho a deducir el IVA a disponer de documentación expedida por un proveedor de bovinos y que mencione las marcas auriculares de los animales sujetos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento (CE) n.º 1760/2000, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de julio de 2000, por el que se establece un sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina y relativo al etiquetado de la carne de vacuno y de los productos a base de carne de vacuno y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 820/97 del Consejo (DO 2000, L 204, p. 1) (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, apartado 42).

47 Asimismo, a efectos de demostrar que un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria sabía o debería haber sabido que sus proveedores estaban implicados en un fraude del IVA, la Administración tributaria no puede obligar a dicho sujeto pasivo a comprobar que los citados proveedores han cumplido sus obligaciones de registro exigidas por el Derecho de la Unión en materia de regulación de los alimentos.

48 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la falta de comprobación, por parte de un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria, de la inscripción de sus proveedores en el registro de las autoridades competentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, del Reglamento n.º 852/2004 y en el artículo 31, apartado 1, del Reglamento n.º 882/2004, no es relevante a efectos de determinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

Costas

49 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, 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 168, letra a), 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado se deniegue a un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria por el único motivo —suponiendo que esté debidamente demostrado, lo cual debe comprobar el tribunal remitente— de que dicho sujeto pasivo no ha cumplido las obligaciones de identificación de sus proveedores, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria. No obstante, el incumplimiento de dichas obligaciones puede ser un dato entre otros que, de forma conjunta y concordante, indiquen que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, circunstancia que debe valorar el tribunal remitente.**

2) **El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, debe interpretarse en el sentido de que la falta de comprobación, por parte de un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria, de la inscripción de sus proveedores en el registro de las autoridades competentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios, y en el artículo 31, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 882/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre los controles oficiales efectuados para garantizar la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de piensos y alimentos y la normativa sobre salud animal y bienestar de los animales, no es relevante a efectos de determinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.**

Firmas