Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 6 de septiembre de 2012*

«Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9 — Concepto de "sujeto pasivo" — Derecho a deducción — Denegación — Principio de neutralidad fiscal — Emisor de la factura excluido del censo de empresarios individuales — Emisor de la factura que ha incumplido su obligación de declarar a sus empleados ante la Administración tributaria — Obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular frente a la Administración tributaria del emisor de la factura»

En el asunto C-324/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Legfelsőbb Bíróság (Hungría), mediante resolución de 21 de abril de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2011, en el procedimiento entre

Gábor Tóth

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Tóth, por la Sra. M.G. Patakiné Schneider, ügyvéd;

— en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. V. Bottka y A. Sipos, 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

* Lengua de procedimiento: húngaro.

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 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Tóth y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección regional tributaria de Hungría Norte de la Administración nacional de impuestos y aduanas), sucesora de la Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (Agencia tributaria local dependiente de la Agencia tributaria de Hungría Norte de la Administración de contribuciones y de control financiero), litigio que se refiere a la decisión de este organismo de denegar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en unas operaciones que consideró sospechosas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112 declara sujetas 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.

4 El artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«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. […]»

5 El artículo 167 de esta Directiva, que figura en el capítulo 1, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», de su título X, «Deducciones», establece que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

6 El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 dispone 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 el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

7 El artículo 178 de dicha Directiva, incluido en el capítulo 4, titulado «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», del mismo título X, está redactado así:

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

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

[...]»

8 El artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva, incluido en el capítulo 2, titulado «Identificación», de su título XI, que lleva como epígrafe «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», establece que los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

9 El artículo 220, punto 1, de la Directiva 2006/112, que figura en este mismo título XI, en su capítulo 3, titulado «Facturación», dispone que los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquiriente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

10 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 enumera las únicas menciones que, sin perjuicio de las disposiciones específicas que establezca la Directiva, deben figurar obligatoriamente en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221 de dicha Directiva.

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

«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.

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

Derecho húngaro

12 El artículo 32, apartado 1, letra a), de la Ley LXXIV de 1992, del impuesto sobre el valor añadido (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor el importe del impuesto que, como consecuencia de una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a su favor, le haya repercutido otro sujeto pasivo.

13 El artículo 35, apartado 1, letra a), de la misma Ley, establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley general tributaria, el derecho a la deducción únicamente podrá ejercerse si se dispone de documentos que acrediten de manera fidedigna el importe de la cuota del impuesto soportada. Tendrán la consideración de tales las facturas, las facturas simplificadas y los documentos que produzcan sus efectos, expedidos a nombre del sujeto pasivo.

14 El artículo 44, apartado 5, de la Ley del IVA prescribe:

«El emisor de la factura o de la factura simplificada será responsable de la veracidad de los datos que figuren en éstas. Los derechos en materia de tributación del sujeto pasivo que figure en el documento justificante como adquirente no podrán perjudicarse si éste actuó con la diligencia debida en relación con el hecho imponible, teniendo en cuenta las circunstancias de la entrega de bienes o prestación de servicios.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 En 2007, el Sr. Tóth realizó tareas de construcción para varios sujetos pasivos recurriendo en parte a los servicios de subcontratistas, entre ellos el empresario individual M.L. Los contratos establecidos entre este último y el Sr. Tóth estipulaban que el subcontratista estaba obligado a llevar un libro de obra y a expedir un certificado de finalización de las obras. Según los libros de obra, M.L. empleaba entre ocho y catorce trabajadores en las obras. La certificación de las obras tenía lugar en el momento de la entrega de éstas a los clientes. M.L. emitió 20 facturas por las obras de que se trata, facturas que el Sr. Tóth aceptó y registró en su contabilidad y en sus declaraciones fiscales. El Sr. Tóth afirma que pagaba en metálico las facturas.

16 M.L. había dejado de cumplir sus obligaciones fiscales a partir de 2003. Tampoco había declarado ante la Administración tributaria a sus empleados, ni como trabajadores de plantilla ni como temporales. Mediante decisión definitiva de 20 de junio de 2007, el funcionario municipal competente revocó la licencia de empresario individual de M.L.

17 La Administración tributaria imputó al Sr. Tóth una deuda fiscal complementaria en concepto de IVA de un importe de 5.600.000 HUF por el año 2007, por estimar que el IVA contenido de las facturas emitidas por M.L. no era deducible, ya que a partir del 20 de junio de 2007 este último no podía seguir siendo considerado sujeto pasivo y, por tanto, tampoco podía emitir facturas válidas a partir de esa fecha. La Administración tributaria indicaba además que una parte de las facturas emitidas por M.L. llevaban una fecha anterior a la fecha de adquisición del talonario de facturas del que procedían, que era el 7 de septiembre de 2007. Por último, ponía de relieve que el Sr. Tóth no se había preocupado de saber en calidad de qué estaban presentes en las obras las personas que trabajaban en ellas.

18 A raíz de la reclamación presentada por el Sr. Tóth contra esta decisión, la demandada en el procedimiento principal la confirmó mediante resolución de 8 de enero de 2010, en la que consideraba que, en el momento de la emisión de 16 de las 20 facturas controvertidas, M.L. no tenía ya la condición de sujeto pasivo y, por lo tanto, carecía del derecho de repercutir el IVA. Indicaba igualmente que, a este respecto, no era pertinente el hecho de que, en el ejercicio de que se trataba, la Administración tributaria no hubiera eliminado aún de sus registros el número de identificación fiscal de M.L.

19 Mediante sentencia de 9 de junio de 2010, el Nógrád megyei bíróság (Tribunal regional de Nógrád) desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Tóth contra la resolución de la demandada en el procedimiento principal. La desestimación del recurso se basaba en el hecho de que M.L. había perdido la condición de sujeto pasivo el 20 de junio de 2007 y, por tanto, también el derecho de repercutir el IVA. En lo relativo a las facturas emitidas por M.L. antes de esa fecha, ese Tribunal constató que M.L. no contaba con ningún trabajador declarado o temporal, de modo que no existían pruebas de que las obras de que se trata hubieran sido realizadas por él. Señaló además que el Sr. Tóth no había verificado si el servicio mencionado en la factura había sido efectivamente prestado por el emisor de la factura, ni tampoco si las personas que trabajaban en las obras eran empleados de M.L. o trabajadores temporales contratados por éste.

20 El Sr. Tóth ha interpuesto un recurso de casación contra la sentencia desestimatoria del Nógrád megyei bíróság ante el órgano jurisdiccional remitente. Este último duda, por una parte, de que pueda limitarse el derecho a la deducción por haberse cancelado la inscripción en el censo de empresarios del emisor de la factura. Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si cabe considerar que el Sr. Tóth sabía o hubiera debido saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, en el sentido del apartado 59 de la sentencia de 6 de junio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), por no haberse preocupado de saber si las personas que realizaban el trabajo mantenían una relación jurídica con el emisor de la factura.

21 Considerando que la solución del litigio principal depende de la interpretación del Derecho de la Unión, el Legfelsőbb Bíróság (Tribunal Supremo) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Vulnera el principio de neutralidad fiscal (artículo 9 de la Directiva [2006/112]) la interpretación jurídica que excluye el ejercicio del derecho a deducción del destinatario de la factura cuando la licencia de empresario individual de quien la ha emitido ha sido retirada por el secretario municipal con anterioridad al cumplimiento del contrato o a la expedición de la factura?

2) ¿El hecho de que el empresario individual que ha expedido la factura no haya declarado a los trabajadores que emplee (que, por tanto, trabajan "en negro") y de que, por tal motivo, la Administración tributaria haya constatado que dicho empresario "no cuenta con trabajadores declarados" puede impedir el ejercicio del derecho a deducción del destinatario de la factura, teniendo en cuenta el principio de neutralidad fiscal?

3) ¿Puede considerarse que el destinatario de la factura incurre en negligencia cuando no comprueba si existe una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura ni si éste ha cumplido sus obligaciones fiscales de declaración o cualesquiera otras con respecto a aquellos trabajadores? ¿Puede considerarse que este comportamiento constituye un hecho objetivo que demuestra que el destinatario de la factura sabía o debía saber que estaba participando en una operación de fraude del IVA?

4) Habida cuenta del principio de neutralidad fiscal, ¿puede el tribunal nacional tomar en consideración las circunstancias anteriores cuando su apreciación global le lleve a la conclusión de que la operación económica no ha tenido lugar entre las personas que figuran en la factura?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

22 En su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como motivo que al emisor de la factura se le había retirado su licencia de empresario individual antes de que prestara los servicios de que se trata o emitiera la factura correspondiente.

23 Según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véanse, entre otras, las sentencias de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, Rec. p. I-8195, apartado 28; de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 14, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 37).

24 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, entre otras, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 47, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 38).

25 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en 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 (véanse, entre otras, las sentencias Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 44; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 78, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 39).

26 Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para el nacimiento del derecho a deducir, se desprende del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 que, por una parte, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y, por otra parte, deben haber sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

27 En lo que respecta al litigio principal, se deduce de la resolución de remisión que los servicios de que se trata fueron utilizados por el demandante en el litigio principal para las necesidades de sus operaciones gravadas.

28 En cuanto a la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura relativa a dichos servicios, procede recordar la definición de este concepto que se formula en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

29 Según el párrafo primero de esta disposición, 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. Con arreglo al segundo párrafo de esa misma disposición, 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.

30 De ello se deduce que el concepto de «sujeto pasivo» recibe una definición amplia, basada en las circunstancias de hecho. En cambio, no se deduce del artículo 9, apartado 1, que la condición de sujeto pasivo dependa de la concesión por la Administración de algún tipo de autorización o licencia para el ejercicio de actividades económicas.

31 Es cierto que el artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 dispone que los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. Sin embargo, tal declaración, pese a su importancia para el buen funcionamiento del sistema del IVA, no puede constituir un requisito adicional para el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, dado que este artículo 213 forma parte del capítulo 2 del título XI de la misma, capítulo que lleva como epígrafe «Identificación».

32 Además, el Tribunal de Justicia ha afirmado ya que un eventual incumplimiento por parte del prestador de los servicios de su obligación de declarar el comienzo de su actividad imponible no pone en tela de juicio el derecho del destinatario de los servicios prestados a deducir del IVA abonado por ellos. Por lo tanto, el destinatario de los servicios goza del derecho a la deducción aunque el prestatario de los servicios sea un sujeto pasivo que no esté registrado a efectos del IVA, siempre que las facturas relativas a los servicios prestados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva 2006/112, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dichas facturas y la naturaleza de dichos servicios (véase la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartados 33, 36 y 38).

33 De ello se deduce que, cuando la factura contenga todos los datos mencionados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, las autoridades fiscales no pueden denegar el derecho a la deducción invocando como motivo que el emisor de esa factura no dispone ya de una licencia de empresario individual y carece, por tanto, del derecho a utilizar su número de identificación fiscal.

34 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión que la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como único motivo la retirada de la licencia de empresario individual al emisor de la factura antes de que prestara los servicios de que se trata o emitiera la factura correspondiente, en el caso de que esta última contenga todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de esta Directiva, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dicha factura y la naturaleza de los servicios prestados.

Sobre la segunda cuestión

35 En esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como motivo que el emisor de la factura relativa a esos servicios no declaró a los trabajadores que empleaba.

36 La cuestión planteada se refiere a un prestador de servicios que ha cometido la irregularidad consistente en no declarar a los trabajadores que empleaba, de modo que, durante la prestación de servicios de que se trata, éstos efectuaron un trabajo no declarado. Se trata, pues, de una situación análoga a la examinada en el litigio principal en el asunto C-142/11, en el que se dictó la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada.

37 En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia se basó, por una parte, en los principios que rigen el derecho a la deducción y, por otra, en la jurisprudencia relativa a la denegación de los derechos invocados fraudulentamente o de modo abusivo (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartados 37 a 42 y 46 a 48.).

38 Partiendo de esta base, el Tribunal de Justicia concluyó que la Directiva 2006/112 se opone a una práctica nacional en virtud de la cual las autoridades fiscales deniegan a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA por el motivo de que el emisor de la factura relativa a los servicios prestados ha cometido irregularidades, sin que dichas autoridades acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 50).

39 Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como motivo que el emisor de la factura relativa a esos servicios no declaró a los trabajadores que empleaba, sin que dichas autoridades acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

Sobre la tercera cuestión

40 En su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el sujeto pasivo no haya verificado si existía una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura o si este último había declarado a esos trabajadores constituye una circunstancia objetiva que permite concluir que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

41 Esta cuestión se refiere a una situación análoga a la que se examinaba en el litigio principal en el asunto C-80/11, en el que se dictó la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada.

42 En los apartados 53 y 54 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia comenzó por recordar la jurisprudencia con arreglo a la cual las empresas que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado. Además, en los apartados 55 a 57 y 62 a 65 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia tomó en consideración, respectivamente, el artículo 273 de la Directiva 2006/112 y el hecho de que corresponde, en principio, a las autoridades fiscales llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes.

43 Partiendo de esta base, el Tribunal de Justicia concluyó que la Directiva 2006/112 se opone a una práctica nacional en virtud de la cual las autoridades fiscales deniegan el derecho a la deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, de que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y de que había cumplido con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude en la esfera de actividad de dicho emisor (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 66).

44 Esta conclusión, referente a una entrega de bienes, se aplica igualmente en el caso de una prestación de servicios, en lo que respecta a la cuestión de si cabe considerar que, por no haber verificado el sujeto pasivo si el emisor de la factura disponía del personal necesario para prestar los servicios en cuestión, si este emisor había cumplido con sus obligaciones de declaración de dicho personal y si el personal del emisor había efectuado las tareas que se trata, dicho sujeto pasivo sabía o hubiera debido saber que la prestación invocada como base de su derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura.

45 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el sujeto pasivo no haya verificado si existía una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura o si este último había declarado a esos trabajadores no constituye una circunstancia objetiva que permita concluir que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, en el caso de que este destinatario no dispusiera de indicios que permitieran sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude en la esfera de actividad de dicho emisor. Así pues, no es posible denegar el derecho a la deducción a causa del mencionado hecho cuando concurren, por otra parte, los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva para el ejercicio de ese derecho.

Sobre la cuarta cuestión

46 En esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal se oponen a que tome en consideración las circunstancias mencionadas en las tres primeras cuestiones cuando llegue a la conclusión, tras un examen de conjunto de todas las circunstancias del asunto, de que, en realidad, la operación invocada como base del derecho a la deducción no fue realizada entre las partes mencionadas en la factura.

47 Según el órgano jurisdiccional remitente, es pacífico que el demandante en el litigio principal que desea ejercitar el derecho a la deducción tiene la condición de sujeto pasivo y realizó tareas de construcción para otros sujetos pasivos, llevando a cabo, pues, una prestación de servicios sujeta al impuesto. Como

este sujeto pasivo ejecutó estas tareas, no utilizando a su propio personal, sino recurriendo a subcontratistas, los servicios de que se trata le fueron suministrados por otra empresa y él los utilizó para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

48 Se deduce además de la resolución de remisión que el demandante en el litigio principal celebró un contrato con M.L. para la realización de las tareas que se trata y presentó unas facturas emitidas por este último, que se referían a dichas tareas y contenían todos los datos exigidos por la Directiva 2006/112. La resolución de remisión no contiene ningún detalle que permita sospechar que el demandante en el litigio principal efectuase personalmente manipulaciones tales como la presentación de declaraciones falsas o la expedición de facturas irregulares.

49 A la vista de estas circunstancias, es evidente que la cuarta cuestión se refiere a una situación en la que los servicios de que se trata fueron ejecutados, no por el personal del emisor de la factura, sino por el personal de otra empresa, situación que puede deberse tanto a una simulación fraudulenta del prestador de los servicios como al mero hecho de recurrir a otro subcontratista. Ahora bien, no se deduce de la resolución de remisión que la presente cuestión ponga en entredicho la premisa en la que se basan las cuestiones primera a tercera, a saber, la de que en el asunto examinado en el litigio principal concurrían los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva 2006/112 para el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción.

50 Es cierto que, cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112 ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, en un litigio entre el sujeto pasivo y las autoridades fiscales sobre la denegación del derecho a la deducción, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trate ni a que tomen en consideración, a estos efectos, todas las circunstancias del asunto, incluidas las mencionadas en la primera y en la segunda cuestión formuladas por el órgano jurisdiccional remitente.

51 No obstante, es preciso hacer constar que tal verificación no puede poner en entredicho las consideraciones en que se fundan las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones, a menos que las autoridades fiscales acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

52 Corrobora esta conclusión la sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rec. p. I-771, apartados 27 y 29), relativa a la exención del IVA aplicable a una entregas de bienes para su exportación fuera de la Unión Europea, en la que el Tribunal de Justicia estimó que un proveedor debe poder confiar en la legalidad de la operación que realiza sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a la exención del IVA cuando le resulte imposible darse cuenta, incluso actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, de que en realidad no se cumplían los requisitos para la exención, a causa de la falsificación de la prueba de la exportación presentada por el comprador.

53 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuarta cuestión que, cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112 ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, a través de un examen de conjunto de todas las circunstancias del asunto, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trata. No obstante, en una situación como la que se examina en el litigio principal, sólo cabe denegar el derecho a la deducción cuando las autoridades fiscales acrediten, mediante datos objetivos, que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

Costas

54 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) **La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como único motivo la retirada de la licencia de empresario individual al emisor de la factura antes de que prestara los servicios de que se trata o emitiera la factura correspondiente, en el caso de que esta última contenga todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de esta Directiva, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dicha factura y la naturaleza de los servicios prestados.**

2) **La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades fiscales denieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como motivo que el emisor de la factura relativa a esos servicios no declaró a los trabajadores que empleaba, sin que dichas autoridades acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.**

3) **La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el sujeto pasivo no haya verificado si existía una relación jurídica entre los trabajadores empleados en la obra y el emisor de la factura o si este último había declarado a esos trabajadores no constituye una circunstancia objetiva que permita concluir que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, en el caso de que este destinatario no dispusiera de indicios que permitieran sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude en la esfera de actividad de dicho emisor. Así pues, no es posible denegar el derecho a la deducción a causa del mencionado hecho cuando concurren, por otra parte, los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva para el ejercicio de ese derecho.**

4) **Cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112 ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, a través de un examen de conjunto de todas las circunstancias del asunto, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trata. No obstante, en una situación como la que se examina en el litigio principal, sólo cabe denegar el derecho a la deducción cuando las autoridades fiscales acrediten, mediante datos objetivos, que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.**

Firmas