Recopilación de la Jurisprudencia

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-642/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al 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

Stroy trans 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 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;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Stroy trans EOOD (en lo sucesivo, «Stroy trans») 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), relativo a la denegación por este último del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por no haberse demostrado la realidad de operaciones anteriores.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

4 El artículo 62 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«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.»

5 Conforme a lo establecido 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.

6 A tenor de lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva 2006/112, «[e]l derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

7 El artículo 168, letra a), de esta Directiva dispone:

«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».

8 El artículo 178 de la Directiva dispone:

«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;

[…]»

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

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

Derecho búlgaro

10 A tenor de lo dispuesto 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 ha sido facturado indebidamente».

11 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 […]».

12 De conformidad con lo establecido en el artículo 85 del ZDDS, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.

13 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 […]

(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.»

14 Según lo establecido en el 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 prestador del servicio estará obligado a expedir una nota en relación con la factura.

15 El artículo 116 del ZDDS 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 por cada una de las partes;

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Stroy trans estaba registrada de conformidad con el ZDDS y sus actividades principales eran el transporte de mercancías por carretera y la prestación de servicios mecanizados con equipos especializados. En el año 2009, esta sociedad dedujo el IVA soportado resultante de varias facturas relativas a la entrega de combustible diesel y expedidas por Hadzhi 98 EOOD y por Dieseltrans-73 EOOD (en lo sucesivo, «Dieseltrans-73»).

17 La Administración tributaria inspeccionó a ambas sociedades y a sus proveedores. Durante esas inspecciones, se aportaron una serie de documentos.

18 A raíz de dichas inspecciones, la Administración tributaria consideró que los documentos aportados no permitían seguir el curso del combustible y que no se había producido una entrega de bienes real respecto a las facturas en cuestión, por lo que no se cumplían los requisitos necesarios para el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado. En consecuencia, la Administración tributaria remitió a Stroy trans una liquidación corregida en la que se denegaba la deducción del IVA por un importe total de 42 759,22 BGN y se exigían intereses de demora (en lo sucesivo, «liquidación litigiosa»).

19 Tras la confirmación de la liquidación litigiosa por parte del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, mediante resolución de 28 de febrero de 2011, Stroy trans interpuso un recurso ante el Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-administrativo de Varna), en el que alegaba que las facturas en cuestión correspondían a entregas reales de bienes, por lo que la denegación del derecho a la deducción carecía de fundamento.

20 Durante el procedimiento principal se admitieron las conclusiones de un dictamen contable según el cual, atendiendo a los datos contables de Dieseltrans-73 en el momento de cada venta, las cantidades de combustible vendidas estaban disponibles.

21 Asimismo, Stroy trans aportó un acta de inspección tributaria en relación con su proveedora, Dieseltrans-73, y una liquidación corregida remitida a esta última, emitidas antes de la liquidación litigiosa. Según los documentos presentados, se denegó a Dieseltrans-73 el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de combustible, en parte porque los vendedores respectivos no habían presentado pruebas, por lo que procedía concluir que no se había producido la entrega a Dieseltrans-73, y en parte porque no se habían aportado las facturas originales de las compras. En

cambio, por lo que respecta al IVA repercutido declarado por Dieseltrans-73, referido a la venta de combustible, se consideró que «en el ámbito de la inspección tributaria, no se ha encontrado motivo alguno para regularizar la base imponible respecto a las entregas realizadas y el IVA facturado».

22 Stroy trans sostiene que la realidad de las entregas alegadas para justificar su derecho a la deducción está demostrada por la liquidación corregida remitida a su proveedor, Dieseltrans-73, pues la Administración tributaria no corrigió, en dicha liquidación, el IVA repercutido declarado por ese proveedor.

23 El órgano jurisdiccional remitente considera heterogénea la jurisprudencia del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo) sobre la prueba de la realización efectiva de una entrega, por medio de una liquidación corregida remitida al proveedor del sujeto pasivo que desea aplicar el derecho a deducir. Una parte de las Salas de dicho Tribunal considera que tal liquidación no es más que una prueba entre otras y no puede, por sí sola, demostrar la existencia de una entrega real de bienes. Según otras Salas, el hecho de que esa liquidación no contenga corrección alguna del IVA facturado por el proveedor significa que los propios servicios tributarios han emitido un documento oficial que acredita que la operación se ha realizado efectivamente y que el IVA correspondiente a la operación se ha facturado correctamente.

24 El órgano jurisdiccional remitente señala que, por su parte, interpreta el artículo 85 del ZDDS, que transpone el artículo 203 de la Directiva 2006/112, en el sentido de que impone específicamente la exigibilidad del IVA mencionado en una factura, tanto si la factura y la mención del IVA están justificadas como si no. Asimismo considera que, puesto que las disposiciones nacionales establecen que las correcciones y anulaciones de las facturas han de ser realizadas por su expedidor, sin prever que la Administración tributaria pueda corregirlas, el IVA mencionado en una factura se devenga automáticamente y el órgano de inspección no puede corregirlo.

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

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva [2006/112], en el sentido de que una persona adeuda el IVA mencionado en una factura independientemente de que concurran o no las causas por las que se mencionó (falta de entrega, de servicio o de pago) y en el sentido de que las autoridades que controlan la aplicación del ZDDS no están facultadas, con arreglo a una disposición nacional que prevé que una factura únicamente puede ser rectificada por quien la expide, para rectificar el [IVA] mencionado por dicha persona?

2) ¿Vulnera los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima una práctica administrativa y judicial conforme a la cual a una parte (el adquirente o destinatario mencionado en la factura) se le deniega mediante una resolución de la inspección tributaria el derecho a deducir el [IVA] soportado, mientras que en relación con la otra parte (la que expidió la factura), también mediante una resolución de la inspección tributaria, no se efectúa una rectificación del IVA consignado en la factura, en los siguientes casos:

— cuando quien expidió la factura no haya aportado documentación en el marco de la inspección tributaria de la que fue objeto;

— cuando quien expidió la factura haya aportado documentación en el marco de la inspección tributaria, pero sus proveedores no hayan aportado pruebas o cuando a partir de las pruebas aportadas no pueda apreciarse que efectivamente se entregaron bienes o se prestaron servicios;

— cuando en el procedimiento de inspección tributaria del que fue objeto quien expidió las facturas no se comprobó la cadena de las entregas controvertidas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

26 Mediante su primera cuestión, 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 independientemente de la existencia real de una operación sujeta al impuesto y si puede deducirse del solo hecho de que la Administración tributaria no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor de dicha factura, el IVA declarado por éste, que esa Administración reconoce que dicha factura corresponde a una operación realmente efectuada y sujeta al impuesto.

27 En primer lugar, debe señalarse que, aun cuando se refiere a la existencia de una deuda tributaria del expedidor de una factura frente a la Administración tributaria, la cuestión se plantea en un litigio entre dicha Administración y el destinatario de las facturas controvertidas. El litigio se refiere al derecho de este último a deducir el IVA mencionado en las facturas presentadas, que fue denegado por estimarse que dichas facturas no correspondían a entregas reales sujetas al impuesto, lo cual discute el sujeto pasivo.

28 En el ámbito del mencionado litigio, en el que no es parte el expedidor de las facturas controvertidas, las obligaciones de este último frente a la Administración tributaria sólo tienen importancia de forma indirecta, en la medida en que se ha aportado, como prueba de la existencia real de las operaciones sujetas al impuesto, una liquidación corregida remitida a aquel expedidor.

29 En relación con la disposición normativa que precedió al artículo 203 de la Directiva 2006/112, 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 citada).

30 Ciertamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 167 y 63 de la Directiva 2006/112, 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).

31 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).

32 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).

33 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-6973, 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).

34 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 a efectos del ejercicio del 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.

35 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 33 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.

36 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.

37 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.

38 Por las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión 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 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 IVA declarado por éste, que dicha Administración haya reconocido que la citada factura corresponde a una operación real sujeta al impuesto.

Segunda cuestión prejudicial

39 Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de dicha factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado.

40 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.

41 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 29 a 33 de la presente sentencia.

42 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 misma Directiva.

43 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 33 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.

44 De ello se desprende que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que se deniegue al destinatario de una factura la deducción del IVA soportado por no existir una operación sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado.

45 Ahora bien, como se desprende de la resolución de remisión, en el asunto principal la Administración tributaria dedujo que no existía una entrega sujeta al impuesto del hecho, en particular, de que el proveedor o los proveedores de éste no habían aportado todos 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).

46 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 que 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).

47 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).

48 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, 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).

49 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, 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.

50 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 48 de la presente sentencia ni a obligar de forma indirecta al destinatario de la factura a efectuar comprobaciones respecto a su contratante que, en principio, no le incumben.

51 Cuando, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la denegación del derecho a la deducción se debe a una aplicación de la Directiva 2006/112 que tiene en cuenta las exigencias derivadas de lo señalado en los apartados 47 a 50 de esta sentencia, nada permite presumir que los principios de proporcionalidad y de confianza legítima se oponen a tal denegación.

52 Atendidas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que 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

53 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) **Los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que 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