

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 22 de octubre de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Derecho a deducción — Denegación — Venta realizada por una entidad considerada inexistente»

En el asunto C-277/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny S d Administracyjny (Tribunal supremo administrativo, Polonia), mediante resolución de 6 de marzo de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de junio de 2014, en el procedimiento entre

PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, por los Sres. P. Szczerbiak y T. Szymański, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 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 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002 (DO L 128, p. 41) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek (en lo sucesivo, «PPUH Stehcemp») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Director de la agencia tributaria de Łódź) a propósito de la negativa de éste a admitir el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por PPUH Stehcemp en operaciones consideradas sospechosas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 En virtud del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de dicha Directiva dispone lo siguiente:
 - «1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.
 2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»
- 5 Según el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.
- 6 El artículo 10, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:
 - «1. Se considerarán como:
 - a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
 - b) 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.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. [...]

7 A tenor del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

8 El artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 séptimo, apartado 1, de ésta, dispone lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país 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.»

9 El artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 séptimo, apartado 2, dispone que, para poder ejercitar el derecho a deducción contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de la misma.

10 El artículo 22, comprendido en el título XIII de la Directiva, que se titula «Obligaciones formales de los contribuyentes», dispone en sus apartados 1, letra a), 3, letra b), 4, letra a), y 5, en la redacción resultante del artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva, lo siguiente:

«1. a) Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán la presentación de estas declaraciones por vía electrónica, y podrán también exigir que se presenten por vía electrónica.

[...]

3. [...]

b) Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del impuesto sobre el valor añadido en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los párrafos primero, segundo y tercero de la letra a):

- la fecha de expedición,
- un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única,

- el número de identificación a efectos del IVA, citado en la letra c) del apartado 1, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios,
- el número de identificación del cliente a efectos del IVA citado en la letra c) del apartado 1, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en la parte A del artículo 28 *quater*,
- el nombre y la dirección completa del sujeto pasivo y de su cliente,
- la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados,
- la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en el párrafo segundo de la letra a), en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura,
- la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el impuesto, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario,
- el tipo impositivo aplicado,
- el importe del impuesto pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención,

[...]

4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período de liquidación. Dicho período se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán la presentación de estas declaraciones por vía electrónica, y podrán también exigir que se presenten por vía electrónica.

[...]

5. Los sujetos pasivos deberán abonar el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

Derecho polaco

- 11 El artículo 5, apartado 1, punto 1, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (Ustawa r. o podatku od towarów i usług), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. nº 54, pos. 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone que están sujetas al impuesto sobre bienes y servicios las entregas de bienes a título oneroso y la prestación de servicios a título oneroso en el interior del país.
- 12 Según el artículo 7, apartado 1, de dicha Ley, se entenderá por «entrega de bienes» a efectos del artículo 5, apartado 1, punto 1, la transmisión del poder de disponer de los bienes como un propietario.
- 13 El artículo 15, apartados 1 y 2, de dicha Ley establece lo siguiente:
- «1. Están sujetas al impuesto las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una actividad económica de las mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.
2. Serán consideradas actividades económicas todas las actividades propias del fabricante, del comerciante y del prestador de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y las propias de las profesiones liberales o asimiladas, aun cuando la actividad se efectúe en una sola ocasión si de las circunstancias se deduce la intención de efectuar las operaciones de forma repetida. Serán consideradas asimismo actividades económicas las operaciones consistentes en la explotación continuada en el tiempo de bienes o de objetos incorpóreos con ánimo de lucro.»
- 14 Según el artículo 19, apartado 1, de la Ley del IVA, la obligación tributaria nace en el momento de la entrega del bien o de la prestación del servicio.
- 15 Con arreglo al artículo 86, apartado 1, de dicha Ley, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para realizar operaciones gravadas, los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 de la misma tendrán derecho a deducir del importe de la deuda tributaria el importe del impuesto soportado. El apartado 2 de dicho artículo 86 dispone que el importe del impuesto soportado es igual a la suma de los importes del IVA indicados en las facturas recibidas por el sujeto pasivo por la adquisición de bienes y servicios.
- 16 El artículo 14, apartado 2, punto 1, letra a), de la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de abril de 2004, por la que se desarrollan determinadas disposiciones de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (Dz. U. nº 97, pos. 970), en su versión aplicable a los hechos del procedimiento principal (en lo sucesivo, «Orden de 27 de abril de 2004»), dispone que cuando la venta de bienes o servicios se documente mediante facturas o rectificaciones de facturas emitidas por un operador inexistente o no facultado para la emisión o la rectificación de facturas (en lo sucesivo, «operador inexistente»), dichas facturas y los documentos de aduana no darán derecho ni a la deducción del impuesto soportado, ni a la devolución de la diferencia tributaria ni a la devolución del impuesto soportado.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 17 Durante el año 2004, PPUH Stehcemp efectuó diversas compras de combustible diésel que utilizó en el marco de su actividad económica. Las facturas correspondientes a esas compras de combustible fueron emitidas por Finnet sp. z

o.o. (en lo sucesivo, «Finnet»). PPUH Stehcemp procedió a la deducción del IVA pagado por esas compras de combustible.

- 18 A raíz de una inspección, la administración tributaria le denegó, mediante resolución de 5 de abril de 2012, el derecho a deducir ese IVA basándose en que las facturas relativas a las citadas compras habían sido emitidas por un operador inexistente.
- 19 El Director de la agencia tributaria de Łódź confirmó esta resolución mediante resolución de 29 de mayo de 2012, señalando que, con arreglo a los criterios establecidos por la Orden de 27 de abril de 2004, Finnet debía considerarse un operador inexistente que no podía efectuar entregas de bienes. La conclusión de que Finnet no existía se basaba en un conjunto de datos, entre ellos, que no estaba registrada a efectos del IVA, que no presentaba declaración tributaria y no pagaba impuestos. Además, indicó que dicha sociedad tampoco publicaba sus cuentas anuales ni disponía de concesión para la venta de combustibles líquidos. El inmueble designado como su domicilio social en el Registro mercantil se hallaba en un estado ruinoso, en condiciones que hacían imposible cualquier actividad económica. Por último, todos los intentos de ponerse en contacto con Finnet o con la persona inscrita como su Director resultaron infructuosos.
- 20 PPUH Stehcemp interpuso un recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunal administrativo del voivodato de Łódź) contra la resolución del Director de la agencia tributaria de Łódź de 29 de mayo de 2012. Este recurso fue desestimado con el argumento de que Finnet era un operador inexistente en la fecha en que se efectuaron las operaciones objeto del procedimiento principal y de que PPUH Stehcemp no había actuado con la diligencia debida al no verificar si tales operaciones estaban relacionadas con un fraude.
- 21 PPUH Stehcemp interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny invocando una infracción del artículo 86, apartados 1 y 2, punto 1, letra a), de la Ley del IVA, en relación con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 22 En apoyo de su recurso de casación, PPUH Stehcemp alega que resulta contrario al principio de neutralidad del IVA privar a un sujeto pasivo de buena fe del derecho a deducción. Pues bien, ésta afirma haber recibido de Finnet documentos registrales que demostraban que dicha sociedad era un operador que ejercía sus actividades legalmente, a saber, un extracto del Registro mercantil, la asignación de un número de identificación fiscal y un certificado de asignación de un número de identificación estadística.
- 23 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la importancia que atribuye la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a la buena fe del sujeto pasivo en el contexto del derecho a la deducción del IVA (véanse, en particular, las sentencias Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, y Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549; y los autos Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, y Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Considera que la buena fe del sujeto pasivo no puede dar derecho a la deducción del IVA si no concurren los requisitos materiales de ese derecho. En particular, se pregunta si una adquisición de bienes puede calificarse como entrega de bienes cuando en las facturas correspondientes a dicha operación figura un operador inexistente y resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes en

cuestión. Señala que un operador inexistente no puede ni transferir el poder de disponer de las mercancías como un propietario ni recibir el pago. En tales circunstancias, según el órgano jurisdiccional remitente, las autoridades tributarias tampoco disponen de un crédito tributario exigible, de suerte que no existe deuda tributaria.

24 Habida cuenta de estas consideraciones, el Naczelny S d Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 1; 4, apartados 1 y 2; 5, apartado 1, y 10, apartados 1 y 2, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que constituye una entrega de bienes una operación realizada en circunstancias como las del asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional, en que ni el sujeto pasivo ni las autoridades tributarias son capaces de determinar la identidad del auténtico proveedor de un bien?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Deben interpretarse los artículos 17, apartado 2, letra a); 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a unas disposiciones nacionales con arreglo a las cuales (en circunstancias como las del asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional) el sujeto pasivo no puede deducir el impuesto soportado porque la factura fue emitida por una persona que no es el auténtico proveedor del bien y no es posible determinar la identidad del auténtico proveedor del bien y obligarle a pagar el impuesto, ni tampoco identificar a la persona obligada a ello con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, por haber emitido la factura?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

25 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si las disposiciones de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, ha de ser considerado inexistente y a que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes.

26 Según una jurisprudencia consolidada, el derecho a la deducción previsto en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva es un principio fundamental del sistema común del IVA que, en principio, no puede limitarse y que se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en este sentido, las sentencias Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 25 y 26, y Petroma Transports y otros, C-271/12, EU:C:2013:297, apartado 22).

27 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 las sentencias Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, apartado 24, y Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 25, y los autos Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, apartado 27, y Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, apartado 25).

- 28 Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción, del texto del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 26, y Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 29, y el auto Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, apartado 27).
- 29 En cuanto a los requisitos formales del derecho a deducción, el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que el sujeto pasivo debe poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de la misma. A tenor del artículo 22, apartado 3, letra b), de dicha Directiva, la factura deberá mencionar claramente, entre otros datos, el número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega, el nombre y la dirección completa de éste y la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados.
- 30 Por lo que respecta al procedimiento principal, se desprende de la resolución de remisión que PPUH Stehcemp, que desea ejercitar el derecho a deducción, tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva, ha recibido efectivamente y ha pagado los bienes en cuestión —a saber, combustible— indicados en las facturas emitidas por Finnet y ha utilizado dichos bienes para las necesidades de sus operaciones gravadas.
- 31 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa de que la operación mencionada en la factura controvertida no puede dar derecho a la deducción del IVA soportado, puesto que, aun cuando Finnet estuviese inscrita en el Registro Mercantil, dicha sociedad debe ser considerada, con arreglo a los criterios establecidos por la normativa cuestionada en el procedimiento principal, como un operador inexistente en el momento en que tuvieron lugar esas entregas de combustible. Según el citado órgano jurisdiccional, esa inexistencia resulta, en particular, de que Finnet no estaba inscrita a efectos del IVA, no presentaba declaración tributaria, no pagaba el impuesto y no disponía de concesión para la venta de combustibles líquidos. Además, el estado ruinoso en que se encontraba el inmueble designado como domicilio social hacía imposible cualquier actividad económica.
- 32 Por considerar que un operador inexistente de estas características no puede efectuar una entrega de bienes ni emitir una factura relativa a esa entrega según las disposiciones aplicables de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente concluye que no existió entrega de bienes en el sentido de dicha Directiva, puesto que el verdadero proveedor de esos bienes tampoco podía ser identificado.

- 33 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que el criterio de la existencia del proveedor de los bienes o de su derecho a emitir facturas, tal como se deduce de la normativa cuestionada en el procedimiento principal y con arreglo a la interpretación que hace de ella el órgano jurisdiccional nacional, no figura entre los requisitos del derecho a deducción mencionados en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia. En cambio, el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva dispone que ese proveedor debe tener la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la misma. Así pues, los criterios a que la normativa nacional cuestionada en el procedimiento principal, según la interpretación que hace de ella el órgano jurisdiccional nacional, supedita la existencia del proveedor o su derecho a emitir facturas, no deben estar en contradicción con las exigencias que se deducen de la condición de sujeto pasivo en el sentido de las citadas disposiciones.
- 34 Según el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente actividades económicas de fabricación, comercio o prestación de servicios, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. De ello se desprende que el concepto de «sujeto pasivo» recibe una definición amplia, basada en las circunstancias de hecho (véase la sentencia Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 30).
- 35 Por lo que respecta a Finnet, tal actividad económica no parece poder excluirse habida cuenta de las circunstancias que rodearon las entregas de combustible de que se trata en el procedimiento principal. No desvirtúa esta conclusión el hecho, puesto de manifiesto por el órgano jurisdiccional remitente, de que el ruinoso estado del inmueble en que se ubica el domicilio social de Finnet no permitiría realizar actividad económica alguna, ya que tal constatación no excluye que dicha actividad pudiese llevarse a cabo en lugares distintos del domicilio social. En particular, cuando la actividad económica en cuestión consiste en entregas de bienes realizadas en el marco de varias ventas sucesivas, el primer adquirente y posterior vendedor de los bienes puede limitarse a ordenar al primer vendedor que transporte esos bienes directamente al segundo adquirente (véanse los autos Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, apartado 34, y Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, apartado 32), sin disponer necesariamente él mismo de los medios de almacenamiento y transporte indispensables para la ejecución de la entrega de dichos bienes.
- 36 Del mismo modo, la eventual imposibilidad de establecer contacto con Finnet, o con la persona inscrita como director de ésta en el Registro mercantil, en el marco de procedimientos administrativos, dado que tales tentativas tuvieron lugar durante un período anterior o posterior a las entregas de que se trata en el procedimiento principal, no permite concluir automáticamente que no existiese actividad económica en la fecha de dichas entregas.
- 37 Además, no se desprende del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva que la condición de sujeto pasivo dependa de la concesión por la Administración de algún tipo de autorización o licencia para el ejercicio de una actividad económica (véase, en ese sentido, la sentencia Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 30).
- 38 Es cierto que el artículo 22, apartado 1, letra a), de dicha Directiva dispone que los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. Sin embargo, esta 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 4 de la Directiva, dado que el artículo 22 forma parte del título XIII de la misma, titulado «Obligaciones formales de los contribuyentes» (véase, en este sentido, la sentencia Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 31).

- 39 Por consiguiente, esa condición tampoco puede depender del cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, establecidas en los artículos 4 y 5 del citado artículo 22, de presentar una declaración del impuesto y de pagar el IVA. Con mayor motivo, el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo no puede estar supeditado a la obligación de publicar cuentas anuales o de disponer de una concesión para la venta de combustible, puesto que tales obligaciones no están previstas en la Sexta Directiva.
- 40 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha afirmado asimismo que un eventual incumplimiento por parte del proveedor de los bienes de la obligación de declarar el comienzo de su actividad imponible no pone en tela de juicio el derecho del destinatario de los bienes a deducir el IVA abonado por ellos. Por lo tanto, el destinatario de los bienes goza del derecho a la deducción aunque el proveedor de éstos sea un sujeto pasivo que no esté registrado a efectos del IVA, siempre que las facturas relativas a los bienes entregados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, y en particular las necesarias para la identificación de la persona que emitió dichas facturas y la naturaleza de dichos bienes (véanse, en este sentido, las sentencias Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, apartados 33, 36 y 38, y Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 32).
- 41 El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que cuando la factura contenga todos los datos mencionados en el citado artículo 22, apartado 3, letra b), las autoridades tributarias 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 (véase, en este sentido, la sentencia Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 33).
- 42 En el presente caso, se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que las facturas relativas a las operaciones de que se trata en el procedimiento principal mencionaban, de conformidad con la disposición mencionada, en particular, la naturaleza de los bienes suministrados y el importe del IVA adeudado, así como el nombre de Finnet, su número de identificación fiscal y el domicilio social de ésta. Así pues, las circunstancias puestas de relieve por el órgano jurisdiccional remitente y resumidas en el apartado 31 de la presente sentencia no permiten concluir que Finnet careciese de la condición de sujeto pasivo ni, por tanto, denegar a PPUH Stehcamp el derecho a deducción.
- 43 Hay que añadir, en segundo lugar, que por lo que respecta a las entregas de combustible que son objeto del procedimiento principal, los demás requisitos materiales del derecho a deducción, expuestos en el apartado 28 de la presente sentencia, también concurrían, pese a la eventual inexistencia de Finnet con arreglo a la Orden de 27 de abril de 2004.
- 44 En efecto, dado que el concepto de «entrega de bienes» contemplado en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva no se refiere a la transmisión de la

propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (véanse, en particular, las sentencias *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, apartado 7, y *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 20 y jurisprudencia citada), el posible hecho de que Finnet no ostentase jurídicamente el poder de disposición sobre los bienes objeto del procedimiento principal no excluye la transmisión de dichos bienes en el sentido de la disposición mencionada, puesto que tales bienes fueron efectivamente entregados a PPUH Stehcemp que los utilizó para las necesidades de sus operaciones gravadas.

- 45 Además, las cuotas del IVA que PPUH Stehcemp efectivamente pagó por las entregas de combustible que son objeto del procedimiento principal, con arreglo a lo indicado en los autos remitidos al Tribunal de Justicia, eran asimismo cuotas «devengadas o ingresadas», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En efecto, según jurisprudencia reiterada, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias *Optigen y otros*, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartado 54; *Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 49, y *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 28). Por lo tanto, la cuestión de si el proveedor de los bienes objeto del procedimiento principal ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por esas operaciones de venta no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado (véanse, en este sentido, las sentencias *Optigen y otros*, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartado 54, y *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 25).
- 46 Pues bien, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, habida cuenta de las circunstancias del procedimiento principal, el órgano jurisdiccional remitente considera que las operaciones controvertidas fueron efectuadas no por Finnet, sino por otro operador al que era imposible identificar, de suerte que las autoridades tributarias no pudieron recaudar el impuesto correspondiente a dichas operaciones.
- 47 A este respecto, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. Por consiguiente, 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 (véanse las sentencias *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 35 y 37 y jurisprudencia citada, y *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 26).
- 48 Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, es el caso también cuando éste sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. En tales circunstancias, el sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, partícipe en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse las sentencias *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada, y *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 27).

- 49 En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Sexta Directiva para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en dicha Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartados 51, 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 44 a 46 y 60, y Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 44, 45 y 47).
- 50 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, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente (véanse, en este sentido, las sentencias Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 45, y LVK — 56, C-643/11, EU:C:2013:55, apartado 64).
- 51 La determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende esencialmente de las circunstancias de dicho caso (véase la sentencia Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 59, y auto Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, apartado 37).
- 52 Si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la administración tributaria no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho 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 ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto (véanse, en este sentido, las sentencias Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 60 y 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 49, y auto Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, apartados 38 y 39).
- 53 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que las disposiciones de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, ha de ser considerado inexistente y a que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes, salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben,

que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

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 Quinta) declara:

Las disposiciones 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, en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, debe ser considerado inexistente y a que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes, salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.