



CRÓNICAS EN EL JUBILEO



(En días del mes de FEBRERO de 2024)



José María López Geta

Inspector de Hacienda del Estado. Jubilado. Miembro no ejerciente de la Asociación Española de Asesores Fiscales e Ilustre Colegio de Abogados de Madrid

«LA IMPOPULAR OPINIÓN»

CESAR, dijo a Considio:

«¿Entonces, por qué no te quedas tú también en casa por temor a eso? [**miedo a las armas y a los soldados**]»

CONSIDIO replicó:

«**PORQUE MI VEJEZ ME HACE NO TENER MIEDO: LO POCO DE VIDA QUE TODAVÍA ME QUEDA NO EXIGE MUCHOS CUIDADOS**»

(Vidas paralelas: Alejandro-César. PLUTARCO).

«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



«LOS MIL ASESORES, HACIENDO CORRER RÍOS DE TINTA»

En el ámbito de la producción normativa de los últimos tiempos, puede observarse cómo los textos legales suelen venir precedidos de exposiciones de motivos, preámbulos, introducciones, que ocupan decenas de páginas del Boletín Oficial del Estado y que sólo es posible por la existencia de un personal especializado, armado de multitud de «tinteros». Textos que «picotean» en diversidad de disposiciones que pronto quedan en el olvido pero que de momento entorpecen considerablemente la interposición de recursos de posible inconstitucionalidad pues es necesario el máximo acierto en la tarea de separar «el grano de la paja» ante la imposibilidad de una impugnación total.

La técnica de, como se dijera antaño, «hacer correr ríos de tinta» se inició con los Reales Decreto-ley (escasamente urgentes como lo evidencia, entre otras circunstancias el establecimiento de prologadas «vacatio legis») y que en los últimos años han venido a «arreglarnos la vida». A juicio del Tribunal Constitucional, lo que importa es que haya extensas explicaciones de modo que sea el propio Poder Ejecutivo quien «confirme a priori», para su posterior refrendo por el Tribunal decisorio, la constitucionalidad de sus disposiciones con fuerza de ley, incluso que se valide tal constitucionalidad respecto de Reales Decretos-ley que el Poder Ejecutivo tiene en «cartera» (hasta tal punto se ha llegado) pues se cuenta de antemano con el espíritu progresista de aquellos «magistrados/as» que colaboran entusiásticamente con su mandante como ya está probado.

Para el Tribunal Constitucional (su mayoría «progresista») carece de importancia que las disposiciones a enjuiciar hayan sido fruto de maniobras parlamentarias espurias con las que se evitan los controles y asesoramientos establecidos para los proyectos de ley o la no tramitación como proyectos de ley de los Reales Decretos-ley convalidados. Magistrados discrepantes de la «mayoría progresista» (alguna de sus integrantes de autoproclamada ideología comunista) han insistido en que constituye fraude de ley utilizar la vía de las proposiciones de ley [pero que realmente son iniciativas del Consejo de Ministros] y la tramitación de las mismas por el procedimiento de urgencia.

La «guinda» del comportamiento fraudulento lo constituye la utilización de enmiendas para la introducción de textos no contemplados en el original de una iniciativa parlamentaria (también proposición de ley) cuya finalidad no era la creación de tributos como sucedió con el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Análogas maniobras permitieron el alumbramiento de la Ley Orgánica por la que se modificó la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para el establecimiento del régimen jurídico aplicable al Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) en funciones. En ambos casos, el Tribunal Constitucional validó las dichas maniobras

En fin, al contemplar el quehacer del Tribunal Constitucional resulta inevitable valorar su «querencia» por abrazar «la razón de Estado» aun

cuando se siembre el caos, el desconcierto entre juristas o no, aunque con ello se penalice a quienes por principio - partiendo de la presunción de la constitucionalidad de las leyes - no las recurren; a cambio, se «premia» a quienes «ab initio» acudieron a reclamaciones y recursos, en definitiva provocando la tan denostada conflictividad en materia tributaria. Así ocurrió con ocasión de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, respecto de la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley de Haciendas Locales (IIVTNU), y el diseño de sus efectos. El Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª, como no podía ser de otro modo, en sus decisiones se ha ajustado a la doctrina del Tribunal Constitucional allí donde no cabía otra alternativa.

Pero, afortunadamente, el Tribunal Supremo ha avanzado allí donde caben alternativas para la protección de intereses legítimos de los contribuyentes de modo que, revisando su doctrina anterior, en sentencia Núm. 339/2024, de 28 de febrero (Ponente: Toledano Cantero) ha declarado que cabe obtener la devolución de lo pagado por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por razón de liquidaciones tributarias firmes cuando en la transmisión por la que se giró la liquidación tributaria no existió incremento del valor de los terrenos y, por tanto, se tributó por una ganancia patrimonial inexistente.

Además, el Alto Tribunal, en la sentencia mencionada en el párrafo anterior, concreta que el instrumento utilizable para obtener la correspondiente devolución lo es el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria en base a fundamentación que las distintas Administraciones Tributarias no podrán desconocer dado el conjunto de normas constitucionales habilitantes de la revisión de oficio y para solicitar de los Ayuntamientos la devolución del importe pagado por tales liquidaciones, con los intereses correspondientes. Admite el Tribunal Supremo que la redacción del citado precepto de la Ley General Tributaria no es explícita en orden a acoger supuestos de nulidad de pleno derecho, pero la propia Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional permiten calificar de nulas las liquidaciones de referencia (inexistencia de ganancias).

El desconcierto producido, en cuanto a sus efectos, por las decisiones del Tribunal Constitucional respecto de los preceptos de la Ley de Haciendas Locales relativos al IIVTNU, se ha venido a reproducir con ocasión de la Sentencia 11/2024, de 18 de enero de 2024 (BOE núm. 45, de 19 de febrero de 2024) del propio Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [en la redacción dada por el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016] con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia en el que se concretan los efectos de la nulidad declarada:

«Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9 .3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]»

A juicio del magistrado don Enrique Arnaldo Alcubilla, en criterio expuesto en su voto particular, la limitación de efectos de la sentencia «opera simplemente como una suerte de cláusula de estilo», ya habitual. Difícil es no compartir consideraciones incluidas en dicho voto particular como las que siguen:

«En primer lugar, la limitación de efectos de la sentencia es la consecuencia que esta asocia a la actitud de aquel contribuyente que cumplió con la norma, confiando en su presunción de constitucionalidad. Por eso mismo, no era razonable exigirle una actitud beligerante o de desconfianza respecto a su aplicación, bajo la amenaza de que, de no hacerlo así, va a ver roto el vínculo legal entre inconstitucionalidad y nulidad. Es como si se insinuase que el contribuyente que no discutía la existencia de su obligación debería, en una suerte de juicio retrospectivo, haber sabido que la norma iba a ser declarada inconstitucional y haber ajustado su conducta a esa convicción combatiendo sus actos de aplicación. Resulta entonces que el invocado principio de seguridad jurídica, proyectado sobre las circunstancias del caso, significa, lisa y llanamente, que la inconstitucionalidad de la norma tributaria no tiene ninguna consecuencia para aquellos que se aquietaron en su aplicación.

No parece que ese resultado pueda reputarse justo. Y no debe olvidarse que, junto al principio de seguridad jurídica (art. 9 .3), la Constitución también consagra la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1) y determina asimismo que el sistema tributario debe ser justo (art. 31.1). Una justicia tributaria que se pone en entredicho cuando se hace de peor condición a quienes no cuestionaron la aplicación de una norma tributaria, confiando en la corrección de la decisión del legislador, frente a quienes optaron por su impugnación»

Llegada es la hora del pronunciamiento de los expertos acerca del alcance de la declaración de inconstitucionalidad de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 3/2026 en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, e inevitable que las diversas situaciones posible sean objeto de

controversia en sede judicial, pareciendo evidente que el reintegro de las cantidades indebidamente recaudadas por la Hacienda Pública alcanzará cifras muy significativas (cuotas e intereses). Para «controlar» las posibles devoluciones, el Ministerio de Hacienda ha arbitrado ya «soluciones» respaldadas por sus servicios jurídicos, por lo que la «batalla legal» está servida, y una vez más emerge el «abuso de poder»: otra vez el Estado frente al ciudadano al que precisamente debe proteger por haber sufrido un injusto ocasionado por ese mismo Estado que, como Legislador, es «siempre irresponsable».

Con independencia de las posibles reacciones del Ministerio de Hacienda para paliar en la medida de lo posible los efectos en la recaudación de la STS 11/2024, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha actuado rápidamente a modo de controlador de daños en el ámbito de la aplicación de los tributos (Gestión e Inspección) ha dictado dos Resoluciones de fecha 22 de febrero de 2024 (RG 6490/2023 y RG 5806/2023) en las que se aplican los criterios que se han publicado en la página Web del Ministerio y que recogemos a continuación.

Criterio 1.

«Entiende este TEAC que, al haber quedado sin validez y, por tanto sin efecto, los preceptos de la LIS (DA 15ª y Apartado 3 de la DT16ª) que introdujo, en ella, el RDL 3/2016, y siendo también claro que, conforme a ellos, se debieron confeccionar las autoliquidaciones por los sujetos pasivos del IS - y, en su caso, se debían dictar las liquidaciones por la Administración Tributaria - la consecuencia no puede ser otra que atender a la pretensión del reclamante, debiéndose tener en cuenta las normas aplicables, que no son otras que las contenidas en la LIS antes de la entrada en vigor de lo que en ella introdujo el artículo 3. Primero Uno y Dos del RDL 3/2016, que es lo que se ha declarado nulo por el TC, disponiendo el artículo 61.3 del Real Decreto 1065/2007, de aplicación de los tributos, que: "los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales»

*Así pues, no estamos ante una orden de retroacción de las actuaciones, puesto que no ha existido, en la actuación administrativa impugnada, un vicio formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. **Lo que ha ocurrido es que la Inspección, en el momento de dictar la liquidación,** se encontraba vinculada a la presunción de constitucionalidad de unas normas entonces vigentes, siendo ahora, tras el pronunciamiento del TC, cuando debe actuar en consecuencia, debiendo proceder, en uso de sus competencias, a calcular las cuotas del IS de los ejercicios referidos que, de acuerdo con lo anterior, resulten procedentes, no siendo de aplicación ni la DA 15ª de la LIS, ni el apartado 3 de la DT 16ª de esa misma norma, ambos*

introducidos por el RDL 3/2016a través de sus preceptos declarados inconstitucionales»

Criterio 2.

«Al haber quedado sin validez y, por tanto sin efecto, los preceptos de la LIS (DA 15ª y Apartado 3 de la DT 16ª) que introdujo, en ella, el RDL 3/2016, y siendo también claro que, conforme a ellos, se debieron confeccionar las autoliquidaciones por los sujetos pasivos del IS - y, en su caso, se debían dictar las liquidaciones por la Administración Tributaria - la consecuencia no puede ser otra que concluir que la **resolución de la oficina gestora, por la que se resolvió la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones** del IS tramitada por la entidad interesada, desestimatoria con el único fundamento en la incompetencia para valorar la constitucionalidad de las normas, adolece de un vicio o defecto material, no formal, debiendo procederse a su rectificación para dictar la resolución (del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones) que proceda teniendo en cuenta las normas aplicables, que no son otras que las contenidas en la LIS antes de la entrada en vigor de lo que en ella introdujo el artículo 3.º Primero Uno y Dos del RDL3/2016, que es lo que se ha declarado nulo por el Tribunal Constitucional.

Conforme a lo expuesto, la oficina gestora competente, en ejecución de esta resolución, ha de resolver la solicitud de rectificación de autoliquidaciones del IS, cursada por la entidad interesada, teniendo en cuenta que el artículo 61.3 del RGAT establece que **"los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales.**

No estamos ante una orden de retroacción de las actuaciones, puesto que no ha existido, en la actuación administrativa impugnada, un vicio formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. **Lo que ha ocurrido es que la Oficina Gestora,** porque no podía hacerlo, no pudo considerar, en el momento de dictar su resolución, la inconstitucionalidad de unas normas encontrándose vinculada a la presunción de constitucionalidad de las entonces vigentes; es ahora, tras el pronunciamiento del TC, cuando debe actuar en consecuencia y llevar a cabo las actuaciones necesarias para resolver la solicitud de rectificación de autoliquidaciones que se le ha planteado, calculando, para la entidad solicitante, las cuotas del IS que han de resultar para los ejercicios re-feridos teniendo en cuenta que no son de aplicación ni la DA 15ª LIS ni el apartado 3 de la DT 16ª de esa misma norma, acordando, si procede, que se ordenen las devoluciones procedentes»

El día 29 de febrero de 2024 conocíamos el contenido de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la Agencia

Estatal de Administración Tributaria para 2024 (en lo sucesivo, el PLAN). La Resolución, por la que se aprueban dichas directrices, lleva fecha de 21 de febrero de 2024 y ha sido dictada por la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, la AEAT) que, a modo de «DAMA DE ELCHE», es ya presencia cuasi-eterna en los principales órganos de dirección de tal Agencia a la que prestó su propia imagen en aquellos tiempos inolvidables de «Hacienda somos todos».

Desde tiempo atrás, somos muchos los que no concedemos particular trascendencia al PLAN que, con la experiencia de sus diversas autorías, ha ido obviando aquellos aspectos que pudieran ser argumentados en contra de actuaciones concretas de la AEAT. Se fijan y describen en el PLAN objetivos que ya tiene «siempre» asignados la AEAT de ahí que, con facilidad y frecuencia, se incurra en reiteración, se propongan tareas que «van de suyo».

El PLAN nada tiene que ver con las aspiraciones doctrinales que de modo insuficiente acabaron plasmándose en la Ley 1/1998 en cuyo artículo 26 [Planes de inspección] se disponía tímidamente que «*la Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección*», lo que no era realmente la pretensión de quienes aspiraban a un necesario texto legal de **derechos y garantías del contribuyente** como nos consta a quienes vivimos los acontecimientos de por aquél entonces.

La Ley 1/1998 vio la luz en el Boletín Oficial del Estado de 27 de febrero de 1998 (actualmente pues habría superado los veinticinco años de vida) y, a manos de la Ley 58/2003, **¡al fin murió!** (1.07.2004, para satisfacción de algunos) como aquella «Bohemia» que en una de sus canciones recordaba Aznavour: regresar a París, volver a cruzar su niebla gris, y comprobar que solo existe el presente. Un presente en el que los contribuyentes comprueban como los derechos y garantías se ganan a «sangre y fuego» merced a la fortaleza del Tribunal Supremo al respecto del principio de seguridad jurídica en sus distintas manifestaciones tales como la confianza legítima, la buena administración y otros que parecían imposible de alcanzar. Mientras, el Poder legislativo cerrando las brechas detectadas por los Tribunales y las Administraciones tributarias cercando a los contribuyentes en aras del manido principio constitucional de contribución al sostenimiento de las cargas públicas.

Escaso valor cabe conceder a un PLAN que en la introducción de la resolución aprobatoria expresamente se dice que la primera de las novedades que se incorpora a las directrices generales de 2024 está relacionada con la continuación de la implantación del nuevo modelo de información y asistencia **¡que se inició en 2023!** Y se añade: «*El modelo se basa en que la mayoría de los servicios de información y asistencia se presten **en modalidad presencial y no presencial**, de manera que sea el ciudadano quien decida cómo quiere o necesita ser atendido, facilitando y simplificando el acceso a los servicios de la Agencia Tributaria*».

Salvo que trate de una deliberada argucia, cabe pensar que la redacción del párrafo más arriba descrito podría mejorarse de modo que quede claro que la mayoría de los servicios de información y asistencia se prestarán en la modalidad presencial **con descarte absoluto de la modalidad no presencial**; pero, también cabe interpretar que la mayoría de los servicios de información y asistencia se prestaran, bien en la modalidad presencial, o bien en la no presencial, según decisión personal del interesado/a. **En este caso, cabría preguntarse qué servicios no se prestarán en la modalidad presencial y tampoco en la no presencial. En todo caso, de momento, la AEAT no tiene propósito de eliminar la «aplicación citas»**

¿Cómo se puede decir que para la AEAT la atención presencial «continúa ocupando un papel central» en materia de información y asistencia cuando la realidad demuestra lo contrario? Lo cierto es que la AEAT ha aprovechado COVID-19 para, en su beneficio, perpetuar limitaciones en materia presencial. Y es que la AEAT no está dispuesta a dar un paso atrás pues, a la par que «*seguirá potenciando el uso de diversos canales, como el teléfono, los chats y asistentes virtuales y las videollamadas*» (algo fuera del alcance de una parte importante de la ciudadanía), se ha visto pertrechada con normas que consagran prácticamente «sine die», por ejemplo, la obligada presentación telemática de declaraciones-liquidaciones del IRPF.

Adorna la AEAT su PLAN con otras novedades como las consistentes en la implantación de nuevas obligaciones informativas: «*En el ejercicio 2024 se presentarán por primera vez las declaraciones informativas sobre monedas virtuales, sobre pagos transfronterizos, de operadores de plataforma y de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la Zona Especial Canaria*».

Tampoco faltan los buenos propósitos: *revisión de los criterios operativos de aplicación del régimen sancionador tributario, con la finalidad de mejorar los procesos de detección de la concurrencia de culpabilidad y centrar la aplicación del régimen sancionador en las conductas de mayor gravedad; y he aquí el objetivo de tan buen propósito: «valorar la conducta previa del obligado tributario cuando este incurre en errores o en pequeños incumplimientos involuntarios, especialmente en aquellos casos en los que no existe perjuicio económico y los incumplimientos son cometidos ocasionalmente por obligados tributarios tradicionalmente cumplidores».*

¿Pretenderá la AEAT crear un carnet, o expedir certificados de buena conducta, de obligados tributarios tradicionalmente cumplidores? ¿Se tratará de una información reservada desconocida por el presunto infractor?

A propósito de la implementación de nuevas obligaciones informativas a que se refiere el PLAN, unos breves apuntes: i) falta un reconocimiento expreso del importante coste en términos de presión fiscal indirecta que el contribuyente soporta y del que se beneficia la Administración; ii) se admite la existencia de sectores con importantes niveles de fraude, fenómeno que

parece endémico; iii) en fin, en algunas ocasiones cabe pensar que el crecimiento de las obligaciones fiscales en general, no solo de las informativas, no ha estado paralelamente acompañado del necesario reconocimiento de derechos. Si se echa la mirada atrás, resulta evidente el gran esfuerzo realizado por los obligados tributarios desde que se iniciara el presente Estado constitucional en orden al suministro de información que alimenta las bases de datos de las que tan satisfecha se muestra a menudo a la AEAT y que beneficia a todos.

A propósito del «fraude que se viene combatiendo desde hace años», cabe observar como de la información facilitada por la AEAT resulta que ese fraude no se detiene. Tal vez sería conveniente un proceso de reflexión acerca del fenómeno, que en principio parece derivado de la condición humana, pero no deberían excluirse otras causas pues la potencia informativa con que cuenta el Estado destinada a combatir el fraude está alcanzando contornos inimaginables en otros tiempos y que algún día se estancará en su crecimiento al rozar los límites que marca el indispensable respeto a la intimidad de las personas.

De momento no estaría de más qué desde la Hacienda Pública y su AEAT se concretara qué es para ella el fraude (con mayúscula) pues como tal no debería identificarse básicamente con algunas y frecuentes situaciones ligadas al régimen de autoliquidaciones que han practicarse conforme a un sistema tributario complejo, en constante cambio, con normas deficientemente redactadas, que comprometen seriamente el indispensable derecho a la certeza, en definitiva a la seguridad jurídica. No debe proibirse la presunción de que las autoliquidaciones se practican de buena fe en un marco de relaciones jurídicas asimétricas surgidas del aumento creciente de la fuerza del Estado y la debilidad paulatina de la mayoría de los obligados tributarios.

La labor interpretativa de los Tribunales no solo nos ha proporcionado las buenas noticias que han traído consigo las Sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo mencionadas con anterioridad, también el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha contribuido a ampliar las dichas novedades al aportar nuevas consideraciones a efectos de la denominada teoría del conocimiento (modalidad «debería haber sabido»); nos estamos refiriendo a la STJUE de 11 de enero de 2024, asunto C-537/22 donde se mantiene la doctrina anterior con algunas matizaciones de interés.

Teniendo presentes los criterios hasta la fecha mantenidos por la Administración Tributaria, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, parece conveniente apuntar que tanto Administración Tributaria como Tribunales deben aproximarse más y con mayor sutileza a los pronunciamientos del TJUE que en la sentencia de referencia confirma extremos de gran interés. Veamos los particulares más significativos, reiterativos con matizaciones por razón del concreto caso:

- Conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia de este Derecho sobre el Derecho de los Estados miembros. Por consiguiente, este principio impone a todos los órganos de los Estados miembros la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión, sin que el Derecho de los Estados miembros pueda mermar la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados.

- Aun cuando se dieran los requisitos materiales para el derecho a deducción, corresponde a las autoridades y tribunales nacionales denegar ese derecho cuando resulte objetivamente acreditado que ha sido invocado de manera fraudulenta.

- Debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude del IVA, sino también **cuando se acredite objetivamente** que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en los cuales se fundamenta el derecho a deducción **sabía o debería haber sabido** que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude.

- Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, **corresponde a las autoridades tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude del IVA o sabía o debería haber sabido** que la operación en la cual se fundamenta el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si las autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos.

- La diligencia que se requiere del sujeto pasivo y las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cerciorarse de que, mediante su adquisición, no participa en una operación que forma parte de un fraude cometido por un operador anterior dependen de las circunstancias del caso y, en particular, de si existen o no indicios que permitan al sujeto pasivo, en el momento de la adquisición que realiza, sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude. Así, ante indicios de fraude, cabe esperar una mayor diligencia del sujeto pasivo. **Sin embargo, no puede exigírsele que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, como las que la Administración tributaria tiene capacidad para realizar.**

- Cuando la Administración tributaria se base, en particular, en irregularidades cometidas en la esfera del emisor de una factura, la apreciación de los medios de prueba **no puede dar lugar a que se obligue indirectamente al sujeto pasivo destinatario de la factura a**

realizar comprobaciones sobre la otra parte contratante que, en principio, no le incumben.

- En particular, **procede recordar que la Administración tributaria no puede exigir de manera general** al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA **que verifique que el emisor de la factura** relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho **ha cumplido sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA.**

En definitiva, los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de manifiesto una falta de diligencia imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, siempre y cuando:

- la práctica y la circular referidas no desvirtúen la obligación, que incumbe a la Administración tributaria, de acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA **o que sabía o debería haber sabido** que la operación de que se trate formaba parte de un fraude de este tipo;
- la práctica y la circular referidas no impongan al sujeto pasivo la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre la otra parte contratante;
- Los requisitos aplicados por la Administración tributaria sean conformes a los previstos en la referida circular, y
- La referida circular dirigida a los sujetos pasivos esté formulada de manera inequívoca y su aplicación haya sido previsible para los justiciables.

En aplicación concreta a los denominados «supuestos carrusel» la STJUE matiza:

- De la jurisprudencia recordada en los apartados 35 a 38 de la presente sentencia se deduce que la Administración tributaria que tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducción **debe acreditar suficientemente** con arreglo a Derecho, de conformidad con las normas en materia de prueba establecidas en el Derecho nacional y sin menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión, **tanto los elementos**

objetivos que acrediten la existencia del fraude del IVA en sí como aquellos que acrediten que el sujeto pasivo cometió dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude. Esta exigencia de prueba prohíbe, cualesquiera que sean el tipo de fraude o las actuaciones examinadas, **recurrir a suposiciones o a presunciones** que, al invertir la carga de la prueba, tengan como efecto menoscabar el principio fundamental del sistema común del IVA que constituye el derecho a deducción y, por tanto, la eficacia del Derecho de la Unión.

▪ Por consiguiente, si bien la existencia de una cadena de facturación circular es un indicio serio de la existencia de un fraude, que debe tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, **no cabe admitir que la Administración tributaria pueda limitarse, a efectos de probar la existencia de un fraude de tipo «carrusel», a demostrar que la operación en cuestión forma parte de una cadena de facturación circular.**

▪ Incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y aportar la prueba de las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, **acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude.** No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en él no implica necesariamente **que se hayan identificado a todos los actores que participaron en el fraude y sus respectivas actuaciones. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba de modo suficiente en Derecho.**

---ooOo---



[HEMEROTECA \(acceso a números anteriores\)](#)