Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 22 de mayo de 2019 [1]

Asunto C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests
contra
SIA Altic

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducir el IVA — Denegación — Suministro realizado por contratantes que participan en un fraude fiscal — Deber de diligencia del sujeto pasivo — Relevancia del cumplimiento de obligaciones de la normativa sectorial por parte del el sujeto pasivo — Reglamento (CE) n.º 178/2002 — Obligación de trazabilidad — Reglamento (CE) n.º 852/2004 — Reglamento (CE) n.º 882/2004 — Registro de explotadores de empresas alimentarias»

I. Introducción

1. SIA Altic compró semillas de colza a otras dos empresas y se dedujo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en esas operaciones. Posteriormente la Administración tributaria letona realizó una inspección y detectó que estas empresas eran ficticias. En consecuencia, la Administración tributaria consideró que las operaciones no habían tenido lugar y ordenó a SIA Altic el pago del IVA correspondiente. SIA Altic solicitó la anulación de dicha resolución. Los tribunales nacionales resolvieron a su favor tanto en primera como en segunda instancia.

2. La Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), que conoce de un recurso de casación, alberga dudas en cuanto a la correcta interpretación de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, [2] en relación con los requisitos establecidos en la normativa sectorial en el ámbito de la legislación alimentaria. Las dudas se suscitan respecto de la alegación de la Administración tributaria letona consistente en que SIA Altic debería haber tenido conocimiento de la participación de sus otras contratantes en un fraude en el IVA debido a que opera en el sector

1 Lengua original: inglés.

2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

alimentario y, por tanto, estaba obligada a verificar quiénes eran sus socios comerciales con el mayor nivel de diligencia exigible en ese sector, de conformidad con las obligaciones impuestas por el Reglamento (CE) n.º 178/2002,[3] por el Reglamento (CE) n.º 852/2004[4] y por el Reglamento (CE) n.º 882/2004.[5]

3. El presente asunto ofrece al Tribunal de Justicia la oportunidad de perfilar su jurisprudencia sobre los criterios empleados para determinar, a efectos de denegación del derecho a deducción, si un operador «sabía o debería haber sabido» que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. En particular, se pregunta al Tribunal de Justicia en qué medida, si acaso, las obligaciones *sectoriales específicas* aplicables a los operadores presentes en determinados ámbitos, como las relativas a la legislación alimentaria, son pertinentes para la evaluación *tributaria general* dirigida a determinar si un operador ha sabido o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

II. Marco jurídico

A. Directiva del IVA

4. Con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA: «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 la deducción 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;

[…]»

5. Según el artículo 178: «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;

[…]»

6. El artículo 220 de la Directiva del IVA establece: «Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquiriente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

3 Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria (DO 2002, L 31, p. 1).

4 Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios (DO 2004, L 139, p. 1; corrección de errores en DO 2004, L 226, p. 3).

5 Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre los controles oficiales efectuados para garantizar la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de piensos y alimentos y la normativa sobre salud animal y bienestar de los animales (DO 2004, L 165, p. 1; corrección de errores en DO 2004, L 191, p. 1).

[…]»

7. Según el artículo 226 de la Directiva del IVA:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[…]

4) el número de identificación del adquiriente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, 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 el artículo 138;

5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario;

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

[…]»

8. El artículo 273 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

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

B. Reglamento n.º 178/2002

9. Los considerandos 28 y 29 del Reglamento n.º 178/2002 están redactados en los siguientes términos:

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

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

10. Según el artículo 3 del Reglamento n.º 178/2002:

«[…]

2) “Empresa alimentaria”, toda empresa pública o privada que, con o sin ánimo de lucro, lleve a cabo cualquier actividad relacionada con cualquiera de las etapas de la producción, la transformación y la distribución de alimentos.

3) “Explotador de empresa alimentaria”, las personas físicas o jurídicas responsables de asegurar el cumplimiento de los requisitos de la legislación alimentaria en la empresa alimentaria bajo su control.

[…]

15) “Trazabilidad”, la posibilidad de encontrar y seguir el rastro, a través de todas las etapas de producción, transformación y distribución, de un alimento, un pienso, un animal destinado a la producción de alimentos o una sustancia destinados a ser incorporados en alimentos o piensos o con probabilidad de serlo.

16) “Etapas de la producción, transformación y distribución”, cualquiera de las fases, incluida la de importación, que van de la producción primaria de un alimento, inclusive, hasta su almacenamiento, transporte, venta o suministro al consumidor final, inclusive, y, en su caso, todas las fases de la importación, producción, fabricación, almacenamiento, transporte, distribución, venta y suministro de piensos.

[…]»

11. El artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002 dispone:

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

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

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

3. Los explotadores de empresas alimentarias y de empresas de piensos deberán poner en práctica sistemas y procedimientos para identificar a las empresas a las que hayan suministrado sus productos. Pondrán esta información a disposición de las autoridades competentes si estas así lo solicitan.

4. Los alimentos o los piensos comercializados o con probabilidad de comercializarse en la Comunidad deberán estar adecuadamente etiquetados o identificados para facilitar su trazabilidad mediante documentación o información pertinentes, de acuerdo con los requisitos pertinentes de disposiciones más específicas.

5. Podrán adoptarse disposiciones para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo en relación con sectores específicos de acuerdo con el procedimiento contemplado en el apartado 2 del artículo 58.»

C. Reglamento n.º 852/2004

12. El artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004 (titulado «Controles oficiales, registro y autorización») dispone lo siguiente:

«1. Los operadores de empresa alimentaria colaborarán con las autoridades competentes de conformidad con otras disposiciones aplicables de la legislación comunitaria o, si estas no existieran, del derecho nacional.

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

[…]»

D. Reglamento n.º 882/2004

13. El artículo 31, apartado 1, del Reglamento n.º 882/2004 establece:

«a) Las autoridades competentes establecerán los procedimientos que deberán seguir los explotadores de empresas alimentarias y de piensos al solicitar el registro de sus establecimientos conforme al Reglamento (CE) n.º 852/2004, a la Directiva 95/69/CE o al futuro Reglamento sobre la higiene de los piensos.

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

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

14. SIA Altic (en lo sucesivo, «recurrida») compró semillas de colza a SIA Sakorex (en julio y agosto de 2011) y a SIA Ulmar (en octubre de 2011). La semillas de colza fueron debidamente recibidas y conservadas en un almacén (silo) perteneciente a la sociedad SIA Vendo. La recurrida dedujo el IVA soportado en esas operaciones.

15. Una inspección de la Valsts ieņēmumu dienests (Agencia Estatal de la Administración tributaria, Letonia; en lo sucesivo, «VID») reveló que SIA Sakorex y SIA Ulmar eran empresas ficticias. Por lo tanto, la VID declaró que las operaciones entre la recurrida y esas sociedades no habían tenido lugar y, en una resolución de 14 de septiembre de 2012, ordenó a la recurrida que abonara el IVA previamente deducido, junto con una multa y los intereses de demora.

16. La recurrida interpuso un recurso contencioso-administrativo solicitando la anulación de dicha resolución administrativa. Los tribunales nacionales de primera y segunda instancia fallaron a su favor. En particular, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) declaró, entre otras cosas, que no había duda de que las mercancías en cuestión se habían depositado en el silo perteneciente a SIA Vendo en la cantidad y en las fechas indicadas en los documentos pertinentes. La documentación obrante en autos y los hechos alegados por la recurrida demostraban, además, que esta había actuado de buena fe. Por otro lado, la naturaleza de la operación no requería comprobar la capacidad de las demás partes para prestar el servicio, ya que el vendedor entregó los bienes en el lugar de entrega estipulado en el contrato. Según el contrato celebrado entre la recurrida y SIA Vendo, esta última era responsable de garantizar la exactitud de la información

contenida en la carta de porte y de las correspondientes consecuencias. Finalmente, dicho tribunal declaró que la VID no había indicado qué acciones específicas, derivadas de una obligación legal directa, debería haber llevado a cabo la recurrida —y no lo hizo— con el fin de comprobar la capacidad de las demás partes de la operación para realizar la entrega de los bienes. Por consiguiente, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) falló que las pruebas aportadas al procedimiento no acreditaban que la recurrida hubiera emprendido acciones deliberadas para obtener una ventaja consistente en una deducción del IVA soportado.

17. La VID recurrió dicha sentencia ante la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo), que es el tribunal remitente en el presente asunto. La VID sostiene que la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) incurrió en error al estimar que no existía obligación legal alguna de comprobar el origen de los bienes adquiridos. Aduce que, en virtud del Reglamento n.º 178/2002, los explotadores de empresas alimentarias deben ser capaces de identificar cualquier sustancia destinada a ser incorporada en alimentos o piensos o con probabilidad de serlo. Para ello, los explotadores pondrán en práctica sistemas y procedimientos que permitan poner esta información a disposición de las autoridades competentes si estas así lo solicitan. Por lo tanto, la recurrida estaba obligada, en virtud del Reglamento n.º 178/2002, a llevar a cabo una comprobación minuciosa de las otras contratantes, teniendo en cuenta que participaban en la cadena alimentaria. Afirma que la recurrida no comprobó que las otras contratantes estuvieran registradas en la Pārtikas un veterinārais dienests (Agencia de Seguridad Alimentaria y Veterinaria, Letonia), de modo que no llevó a cabo la más mínima comprobación respecto de sus otras contratantes. Esto demuestra, según la VID, que la recurrida sabía o debería haber sabido que estas operaciones formaban parte de un fraude en el IVA.

18. La recurrida sostiene que las disposiciones invocadas por la VID no son aplicables, porque las semillas adquiridas estaban destinadas a la producción de combustibles y en modo alguno estaban vinculadas a cualquier tipo de alimentos. Por tanto, a su juicio no está justificado aplicarle la normativa reguladora de los explotadores de empresas alimentarias.

19. En este contexto, la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

20. Los Gobiernos letón y español y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas. Estas partes interesadas intervinieron, al igual que la recurrida, en la vista, celebrada el 6 de marzo de 2019.

IV. Evaluación

21. Las presentes conclusiones se estructuran del siguiente modo. Tras algunas consideraciones preliminares (A), expondré la jurisprudencia relativa a la diligencia exigible en materia de IVA en situaciones en las que se haya comprobado que los otros contratantes han cometido fraude (B). A continuación examinaré la primera cuestión prejudicial, que versa sobre si el incumplimiento de las obligaciones sectoriales que incumben a un sujeto pasivo que no estén relacionadas con el IVA, como la obligación de trazabilidad del artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002, debe conllevar la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado (C). Acto seguido, abordaré la segunda cuestión prejudicial, mediante la que se pregunta, en esencia, si la falta de comprobación del cumplimiento por parte de los otros contratantes de la obligación de registrarse prevista en el Reglamento n.º 882/2004 es pertinente para evaluar si el sujeto pasivo debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA (D).

A. Consideraciones preliminares

22. Los problemas que plantea el presente asunto se refieren exclusivamente a si un sujeto pasivo debe verse privado del derecho a deducción sobre la base de su supuesta falta de diligencia, evaluada con referencia a su comportamiento en relación con las obligaciones que incumben tanto a dicho sujeto pasivo como a sus otros contratantes con arreglo a la normativa sectorial de carácter no tributario. Por lo tanto, no se discute el cumplimiento de los demás requisitos materiales y formales del derecho a deducción.

23. Existen otras dos cuestiones fácticas constatadas por el tribunal remitente que asumiré como ciertas.

24. En primer lugar, no se pone en cuestión que las otras contratantes de la recurrida resultaran ser empresas ficticias. Aunque no fue posible determinar el origen de las mercancías, las mercancías fueron no obstante entregadas y, aparentemente, eran de buena calidad.

25. En segundo lugar, el tribunal remitente ha concluido que no existen pruebas que respalden la alegación de la recurrida de que las semillas en cuestión estaban destinadas a la producción de combustible. En los contratos celebrados por la recurrida con las otras dos contratantes, se incluía una condición contractual que estipulaba que los productos debían cumplir los requisitos establecidos por la Agencia de Seguridad Alimentaria y Veterinaria. Por otra parte, las empresas identificadas por la recurrida como sus socios comerciales no operan en el sector de la producción de combustible. Por lo tanto, tras valorar las pruebas aportadas, el tribunal remitente llegó a la conclusión de que la entrega en cuestión (y, por ende, también la recurrida con respecto a dicha entrega) estaba sujeta a las obligaciones establecidas en el Reglamento n.º 178/2002.

B. Jurisprudencia sobre el fraude en el IVA y el derecho a la deducción de tal impuesto

26. El Tribunal de Justicia ha enfatizado de forma reiterada la importancia del derecho a deducción. Se ha descrito como un «principio fundamental del sistema común del IVA»,[6] que «forma parte del mecanismo del IVA» y no puede, en principio, limitarse.[7] Es fundamental para la neutralidad del sistema de IVA, pues tiene por objeto liberar completamente al operador de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. Por tanto, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.[8]

27. Esto explica asimismo por qué el derecho a deducción tampoco puede verse afectado por la circunstancia de que, en la cadena de suministros, otra operación, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude al IVA, sin que el sujeto pasivo lo sepa o lo pueda saber.[9]

28. Sin embargo, en consonancia con el deber general de las autoridades nacionales de prevenir y combatir el fraude del IVA, estas autoridades pueden denegar el derecho a deducir (y, en última instancia, solicitar el reembolso) cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva.[10]

29. Esto sucede cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal o cuando «sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA».[11] En estas circunstancias, el sujeto pasivo debe ser considerado «participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes».[12] Ello se debe a que, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice.[13]

30. No obstante, la denegación del derecho a deducción sigue siendo una excepción al derecho, por defecto, y de hecho esencial, a deducir. La Autoridad tributaria debe, por tanto, acreditar «de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de suministros».[14]

31. El Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto en varias ocasiones que la responsabilidad de efectuar controles recae en las autoridades competentes, y advierte contra el traspaso efectivo de la obligación de efectuar comprobaciones y verificaciones a los sujetos pasivos.[15] En efecto, corresponde a la propia Administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de una factura demostrar que el destinatario sabía o debería haber sabido que la operación formaba parte de un fraude. Esto debe hacerse con datos objetivos «y sin exigir del destinatario de la factura verificaciones que no le incumben».[16]

6 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 26 y jurisprudencia citada.

7 Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), apartado 24 y jurisprudencia citada.

8 Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 27 y jurisprudencia citada.

9 Sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada.

10 Sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 55 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 43.

11 Sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 40 y jurisprudencia citada.

12 Sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

13 Sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 57.

14 Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 49.

15 Véanse, en este sentido, las sentencias de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 50, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 51 y jurisprudencia citada.

16 Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 50 y jurisprudencia citada.

32. El Tribunal de Justicia también ha aclarado que la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que compruebe que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios en cuestión también cumplió sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA ni que dispongan de documentación al respecto.[17] De igual modo, el tribunal ha declarado que la Administración tributaria no puede obligar al sujeto pasivo a presentar documentos que acrediten que el proveedor ha cumplido sus propias obligaciones sectoriales que le impone el Derecho de la Unión.[18]

33. La diligencia de los sujetos pasivos es el factor decisivo. Esto se debe a que «los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado».[19]

34. El grado de diligencia exigible depende del contexto. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha dictaminado reiteradamente que las medidas que pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo dependen esencialmente de las circunstancias del caso concreto.[20] De hecho, el contexto fáctico concreto podría exigir al sujeto pasivo una especial diligencia (por ejemplo, teniendo en cuenta el valor de los bienes en el contexto de una adquisición).[21] Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude los operadores pueden verse obligados, según las circunstancias del caso, a informarse acerca de sus socios comerciales con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.[22]

35. Hecha esta precisión, es preciso destacar dos elementos. En primer lugar, hasta ahora, el aspecto del grado de diligencia que está vinculado al contexto se ha centrado en diferentes contextos *fácticos*, pero siempre en el ámbito de la Directiva del IVA y su régimen jurídico. En segundo lugar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al grado de diligencia exigible también deja claro que, aun cuando haya indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades, la Administración tributaria no puede exigir de manera general a los sujetos pasivos que, por un lado, comprueben que los emisores de facturas dispongan de los bienes o estén en condiciones de suministrarlos y que hayan cumplido sus obligaciones en materia de IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni que, por otro lado, dispongan de documentación al respecto.[23]

36. En resumen, solo se denegará el derecho a deducción cuando las autoridades competentes puedan comprobar que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA. El grado de diligencia exigible al sujeto pasivo para cumplir ese deber de diligencia puede variar en función de las circunstancias. No obstante, las autoridades deben basarse en factores objetivos con el fin de determinar si el sujeto pasivo era o debería haber sido consciente de que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA. No pueden trasladar a los destinatarios de la factura la carga de efectuar unas comprobaciones de las que no son responsables.

17 Sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 61, y de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 61.

18 Sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 42, relativa a la pertinencia, a efectos del derecho a deducción, de la falta de presentación de documentos expedidos por el emisor de la factura en los que se mencionen las marcas auriculares de los animales sujetos al sistema de identificación y registro establecido por el Reglamento (CE) n.º 1760/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de julio de 2000, que establece un sistema de identificación y registro de los animales de la especie bovina y relativo al etiquetado de la carne de vacuno y de los productos a base de carne de vacuno y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 820/97 del Consejo (DO 2000, L 204, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 1).

19 Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 53 y jurisprudencia citada.

20 Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 59.

21 Sentencia de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), apartado 74.

22 Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 60.

23 Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 52 y jurisprudencia citada.

C. Sobre la primera cuestión prejudicial: derecho a deducción y Reglamento n.º 178/2002

37. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta acerca de la pertinencia del cumplimiento de la obligación de trazabilidad impuesta por el artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002 a efectos de evaluar si un sujeto pasivo, que es un operador del sector alimentario, sabía o debería haber sabido que formaba parte de una operación relacionada con un fraude en el IVA, al objeto de denegar el derecho a deducción.

38. En mi opinión, el incumplimiento de las obligaciones del sector que incumben a un sujeto pasivo, pero que no vienen impuestas por la normativa en materia de IVA, como la obligación de trazabilidad del artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002, *no es en sí mismo decisivo* para denegar el derecho a la deducción del IVA soportado. En otras palabras, el posible incumplimiento de tales obligaciones sectoriales no puede equipararse de manera automática con la constatación de que el sujeto pasivo debería haber sabido que la operación formaba parte de un fraude en el IVA (1). Siempre que la legislación sectorial imponga, de hecho, a un sujeto pasivo una obligación legal clara y más amplia de identificar a los otros contratantes, el incumplimiento de dichas obligaciones sectoriales puede formar parte de la valoración general que debe realizar el tribunal remitente como *uno de los factores objetivos* para determinar las medidas que pueden exigirse a dicho sujeto pasivo con el fin de cerciorarse de que sus operaciones no forman parte del fraude en el IVA cometido por uno de sus proveedores (2).

1. El incumplimiento de la obligación de verificar la trazabilidad no equivale a afirmar que «debería haber sabido» que existía un fraude en el IVA

39. A juicio del Gobierno letón, aunque en este caso no existan pruebas de que la recurrida supiera que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, varios elementos indican que debería haber tenido conocimiento de este hecho. La recurrida no entabló contacto con sus otras contratantes. Más bien, fueron estas últimas los que se pusieron en contacto con ella en respuesta a los anuncios que publicó en medios de comunicación. La recurrida no recibió directamente los bienes, sino a través de un intermediario, el cual no comprobó la información relativa a los proveedores.

40. El Gobierno letón afirma que, a pesar de que, según la jurisprudencia nacional, no existe una obligación general de efectuar comprobaciones sobre los socios comerciales, la situación es diferente en el sector alimentario. Sostiene que, como consecuencia de la obligación de trazabilidad impuesta por el Reglamento n.º 178/2002, las empresas que operan en el sector alimentario están obligadas a efectuar comprobaciones exhaustivas sobre sus otros contratantes. Por otra parte, al afirmar que las semillas se destinaron a la producción de combustible, la recurrida ha demostrado que tenía conocimiento de la existencia de requisitos más estrictos aplicables a la industria alimentaria y que trató de eludirlos. En la vista oral, el Gobierno letón explicó además que, a su juicio, la obligación de trazabilidad del artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002 incluye la obligación de comprobar que los contratantes están debidamente registrados ante la Agencia de Seguridad Alimentaria y Veterinaria.

41. El Gobierno español sostiene que la recurrida no cumplió la obligación de identificar a las empresas que suministraron las semillas de colza. Esta obligación emana del artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002. La falta de identificación de los proveedores tuvo dos consecuencias: el riesgo generado para la seguridad alimentaria y que la recurrida desconociera el carácter ficticio de sus proveedores y la existencia de fraude en la cadena del IVA. Este incumplimiento de los requisitos materiales que incumbían al sujeto pasivo, a pesar de que no tiene carácter fiscal, ha tenido consecuencias negativas para la recaudación del IVA devengado.

42. No puedo sino estar en desacuerdo, tanto a nivel *estructural* (es decir, que el posible incumplimiento de las obligaciones del sector tendría la consecuencia imperativa de denegar el derecho a deducir el IVA soportado), como a nivel de la obligación *específica* que se presume contenida en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002. En esta sección expondré por qué la propuesta presentada por ambos Gobiernos es estructuralmente incorrecta. En la siguiente, explicaré por qué también considero problemática su interpretación del ámbito de aplicación de la obligación específica impuesta por el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002.

43. Como introducción de la discusión general, es importante señalar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha confirmado reiteradamente que el principio de neutralidad fiscal impide cualquier distinción entre operaciones lícitas e ilícitas a efectos del IVA, ya que el hecho de que las actividades en cuestión sean ilícitas no altera su carácter económico.[24] Esta conclusión también se aplica a actividades que son intrínsecamente ilícitas, así como cuando existe proximidad entre los bienes entregados o los servicios prestados y la actividad ilícita. Así, por ejemplo, en la sentencia Coffeeshop «Siberië»,[25] el Tribunal de Justicia declaró que alquilar una mesa a un tercero para vender cannabis en un «coffeeshop» en Ámsterdam estaba incluido en el ámbito de aplicación de la normativa en materia de IVA, aun cuando, con arreglo a la legislación nacional, la actividad constituyese una cooperación al delito de tráfico de «drogas blandas».

44. A mayor abundamiento, en el marco del presente procedimiento, el hecho de que una operación (en cuanto a su objeto, claramente lícita) se lleve a cabo en un contexto en que se presuma que el incumplimiento de una o varias obligaciones impuestas por la normativa sectorial aleja aún más la posibilidad de ilegalidad y, por lo tanto, es irrelevante desde el punto de vista económico, a efectos del IVA. Por consiguiente, no cabe duda de que la operación controvertida está comprendida en el ámbito de la normativa del IVA, incluido el derecho a deducción.

45. Existen como mínimo tres argumentos fundados por los que no puede aceptarse, con carácter general, la interpretación perfilada por los Gobiernos letón y español: el principio de legalidad, las diferencias en la lógica y los objetivos de cada régimen y la imposición de (una posible acumulación de) sanciones.

46. En primer lugar, simplemente *no existe fundamento jurídico* alguno, ni en el Derecho de la Unión ni, aparentemente, en el nacional, para la inclusión automática de (varios) requisitos sectoriales en el régimen general del IVA. De conformidad con el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, el ejercicio del derecho a deducción está sujeto a la posesión de una factura y, de conformidad con el artículo 220, apartado 1, de dicha Directiva, la factura debe expedirse para cada entrega de bienes o prestación de servicios que un sujeto pasivo haya efectuado a otro sujeto pasivo. El artículo 226 de la Directiva del IVA enumera (exhaustivamente) los elementos que deben figurar en la factura, entre los que se contemplan el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del cliente. La obligación de incluir estos datos incumbe al emisor de la factura y debe considerarse entre los requisitos formales para que las facturas sean válidas.

47. En el presente caso, de las alegaciones formuladas por la recurrida en la vista se deduce que en el presente asunto se han cumplido debidamente dichos requisitos y que, asimismo, la recurrida comprobó la inclusión de sus proveedores en el registro del IVA.

24 Véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de junio de 1999, Cofeeshop «Siberië» (C-158/98, EU:C:1999:334), apartados 21 y 22, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 50 y jurisprudencia citada.

25 Sentencia de 29 de junio de 1999 (C-158/98, EU:C:1999:334).

48. Más allá de esa obligación expresa en materia de IVA, de conformidad con el artículo 273 de la Directiva del IVA los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude, siempre que no impongan obligaciones adicionales de facturación, y solo si dichas obligaciones no van más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. [26]

49. Con independencia de si las obligaciones adicionales relacionadas con la trazabilidad de los empresarios que operan en el sector alimentario serían de hecho compatibles con el artículo 273 de la Directiva del IVA, de las respuestas del Gobierno letón a las preguntas del Tribunal de Justicia durante la vista se deduce que la legislación nacional no establecía ninguna obligación adicional de este tipo.

50. Por lo tanto, lo que se sugiere es, al parecer, una simple «cuestión de interpretación creativa», sin ningún fundamento jurídico explícito ni en la legislación nacional ni, desde luego, en el Derecho de la Unión. En lo que respecta a los requisitos concretos previstos expresamente en el Derecho de la Unión, en la siguiente sección volveré a la cuestión de lo que exige exactamente el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002. [27]

51. En segundo lugar, es bastante evidente que cada uno de los regímenes, el régimen general del IVA, por un lado, y los diferentes instrumentos de la normativa alimentaria en el mercado interior, por el otro, obedecen a una diferente lógica tanto *objetiva* como regulatoria. La finalidad de cada uno de estos regímenes no es reforzar el otro. Esto también se refleja en la cuestión de las sanciones por incumplimiento de cualquiera de los instrumentos, que también son independientes.

52. En tercer lugar, en el punto en que se conectan los dos argumentos anteriores no solo se encuentra la cuestión de la posible *sanción*, en forma de negativa a permitir deducir el IVA soportado sin un fundamento jurídico adecuado, sino también el peligro de que en la práctica se acumulen sanciones en todos los regímenes jurídicos. De hecho, la interpretación que realizan los Gobiernos letón y español transformaría la denegación del derecho a deducción en una sanción adicional por una irregularidad cometida por un sujeto pasivo en un ámbito regulador diferente. [28] Ya se establecen consecuencias concretas en caso de incumplimiento de las obligaciones impuestas por el Reglamento n.º 178/2002, como prevé expresamente el artículo 17, apartado 2, según el cual los Estados miembros regularán las sanciones aplicables a las infracciones de la legislación alimentaria y de la legislación relativa a los piensos.

53. Además, existe un argumento *sistémico* que, en mi opinión, imposibilita acoger las alegaciones de los Gobiernos español y letón. ¿Debería depender el derecho a la deducción del IVA de la existencia y el contenido de normas sectoriales y obligaciones específicas que no estén relacionadas con el IVA? ¿Deberían aplicarse en realidad, de forma automática, diferentes criterios de diligencia en función de lo que se venda con arreglo a cada contrato? ¿Sería posible que, en algunos sectores, los requisitos fueran incluso menos estrictos que los establecidos en la Directiva del IVA?

54. Las consecuencias sistémicas de tal planteamiento convertirían en la práctica el derecho a deducción en un derecho de geometría variable, ya que los requisitos para la existencia de tal derecho dependerían de la existencia de obligaciones sectoriales adicionales relacionadas con la obligación de controlar a los otros contratantes.

26 Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada.

27 Puntos 60 a 63 ss.

28 *Argumentum ad absurdum*: de hecho, ¿por qué habríamos de detenernos aquí? ¿Una supuesta falta de diligencia por parte de una empresa en un sector o ámbito de su actividad (suministro de alimentos) no pondría también en cuestión la actuación de dicha empresa como «operador diligente» en otros regímenes que implican fondos públicos, o incluso privados?

55. Por último, en apoyo de sus alegaciones, el Gobierno letón se remite a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «la denegación de un derecho o de una ventaja debido a hechos abusivos o fraudulentos no es más que la mera consecuencia de la comprobación de que, en caso de fraude o de abuso de Derecho, no se cumplen realmente las condiciones objetivas exigidas para la obtención de la ventaja perseguida y que, por tanto, tal denegación no necesita de base legal específica». [29] Basta con afirmar, en respuesta a esa alegación, que dicha jurisprudencia hace referencia a las condiciones objetivas contenidas en la normativa tributaria, y no en los instrumentos legislativos no relacionados con la normativa en materia de IVA, como el Reglamento n.º 178/2002.

56. En resumen, la posible infracción del Reglamento n.º 178/2002 no tiene consecuencias directas y automáticas sobre el derecho a deducir el IVA. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia utiliza la expresión «sabía o debería haber sabido» para establecer un grado general de diligencia en el contexto del IVA. No permite equiparar el incumplimiento de una obligación impuesta a un sujeto pasivo por cualquier instrumento normativo con el incumplimiento del deber de diligencia exigible a efectos del IVA.

2. Un posible elemento que se debe tener en cuenta

57. Sin embargo, el sector específico en el que opera un sujeto pasivo y las obligaciones sectoriales a las que está sujeto pueden ser importantes para determinar si un sujeto pasivo debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, valorando debidamente todas las circunstancias específicas pertinentes de un asunto concreto.

58. Como sostiene acertadamente la Comisión, el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la normativa sectorial en el ámbito de la legislación alimentaria solo puede considerarse *un elemento más entre otros factores objetivos*, en el marco del análisis necesario para determinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. De hecho, como señala la Comisión, es necesario un grado particularmente elevado de diligencia en las operaciones que afectan a la cadena alimentaria.

59. En este contexto, las autoridades nacionales podrían basarse, junto con otros aspectos relevantes, en el comportamiento del sujeto pasivo en relación con las obligaciones específicas propias de la normativa aplicable en el contexto en que dicha persona desarrolla su actividad económica.

60. Hecha esta precisión, no me queda completamente clara la manera en que esa afirmación genérica podría tener utilidad para la Administración tributaria nacional en el presente asunto, por una simple razón: en mi opinión, el ámbito de aplicación concreto de la obligación de trazabilidad prevista en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002 es más restringido que el que indica el Gobierno letón.

61. El artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002 y la obligación de trazabilidad que contempla fueron introducidos a fin de «poder proceder a retiradas específicas y precisas de productos, o bien informar a los consumidores o a los funcionarios encargados del control, y evitar así una mayor perturbación innecesaria en caso de problemas de seguridad alimentaria». [30] A tal efecto, el artículo 18, apartado 2, impone a los explotadores de empresas alimentarias y de empresas de piensos la obligación de poder identificar a *cualquier persona* que les *haya suministrado* un alimento, un pienso, un animal destinado a la producción de alimentos, o cualquier sustancia destinada a ser incorporada en un alimento o un pienso, o con probabilidad de serlo. Para tal fin, esa disposición indica que dichos explotadores deberán poner en práctica sistemas y procedimientos que permitan poner esta información a disposición de las autoridades competentes si estas así lo solicitan.

29 Sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 32.

30 Considerando 28 del Reglamento n.º 178/2002.

62. No obstante, como acertadamente señala el tribunal remitente, la obligación de identificación impuesta por el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002 no ha sido objeto de ulterior desarrollo. Esta disposición no indica de qué modo puede garantizarse la trazabilidad. Tampoco especifica las medidas que deben adoptar los operadores ni qué información debe verificarse.

63. Por tanto, el alcance de tal obligación debe entenderse en sentido literal: la obligación de identificar a *cualquier persona* que les *haya suministrado* los productos significa, a mi entender, la obligación de poder identificar, previa solicitud, al proveedor inmediato concreto al que el operador haya adquirido los productos alimenticios. Ni más ni menos. La capacidad de identificación suele referirse al nombre y la dirección de esa persona.[31] Por otra parte, resulta evidente que no se puede afirmar que el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002 imponga una obligación sistemática de verificar el registro concreto ante las autoridades competentes.

64. Ese incumplimiento de la obligación de trazabilidad impuesta por el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002, entendida como obligación de identificar por su nombre y dirección a los proveedores inmediatos, podría considerarse entonces, entre otros aspectos relevantes, en el marco de la evaluación global de la diligencia exigible a un sujeto pasivo.[32]

65. Es cierto que la información que el emisor debe incluir en la factura a efectos del IVA se corresponde, en lo que respecta al nombre y la dirección, con los elementos esenciales que deben verificarse en virtud de la obligación de trazabilidad del artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002, a fin de identificar al proveedor inmediato en la cadena alimentaria.

66. No obstante, debe subrayarse, en consonancia con lo expuesto en la sección anterior de estas conclusiones, que esa correspondencia no permite que los dos conjuntos de obligaciones se fusionen.

67. Como observación final, en algunos casos podría ser plausible afirmar que un explotador de empresa alimentaria diligente debería haber llevado a cabo comprobaciones adicionales para identificar a su otro contratante con el fin de cumplir el requisito de trazabilidad y, por ende, su incumplimiento podría tenerse en cuenta como uno de los elementos que, en última instancia, conducirían, junto con otras constataciones fácticas, a la conclusión de que dicho explotador sabía o debería haber sabido de la existencia del fraude en el IVA. No obstante, en otras circunstancias, especialmente si no existen otros indicios de hecho, dicha conclusión tendrá un valor limitado o incluso nulo: la obligación de trazabilidad propiamente dicha guarda escasa relación con el fraude en el IVA. Una empresa que cumpla debidamente todos los requisitos de trazabilidad puede cometer fraude en el IVA. De modo inverso, una empresa que no cumpla por cualquier razón ciertos requisitos de trazabilidad en un caso concreto seguirá pudiendo realizar, desde el punto de vista del IVA, una operación lícita y legítima.

31 Esta interpretación viene confirmada por las Orientaciones acerca de la aplicación de los artículos 11, 12, 14, 17, 18, 19 y 20 del Reglamento n.º 178/2002 sobre la legislación alimentaria general, adoptadas por el Comité Permanente de la Cadena Alimentaria y de Sanidad Animal de la Comisión. En lo que respecta al artículo 18, esas orientaciones indican que los explotadores de empresas alimentarias deberán poner en práctica un sistema que les permita identificar al proveedor o proveedores y al cliente o clientes inmediatos de sus productos. En lo que respecta a la información que debe registrarse, las Orientaciones mencionan el nombre y la dirección del proveedor.

32 Por el contrario, las obligaciones más estrictas en materia de trazabilidad que figuran en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 931/2011 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2011, relativo a los requisitos en materia de trazabilidad establecidos por el Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo para los alimentos de origen animal (DO 2011, L 242, p. 2), que incluyen la obligación de identificar también al propietario de los productos, no pueden aplicarse con el fin de analizar si el sujeto pasivo, en el presente asunto, actuó con la diligencia exigible, puesto que dichas obligaciones solo afectan a los alimentos de origen animal.

68. En consecuencia, el incumplimiento del grado de diligencia exigible con arreglo a la obligación de trazabilidad prevista en el Reglamento n.º 178/2002 solo puede ser pertinente, en relación con la denegación del derecho a la deducción del IVA, cuando, teniendo en cuenta las circunstancias concretas, constituya uno de los factores objetivos indicativos de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, a pesar de que la operación en cuestión cumplía los criterios objetivos para constituir una «entrega de bienes», participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. [33]

3. Conclusión intermedia

69. Habida cuenta de lo anterior, considero que el incumplimiento de la obligación de trazabilidad establecida en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002 no permite concluir, de manera automática y como único criterio decisivo, que un contribuyente «debería haber sabido» que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

70. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA impide a las autoridades nacionales denegar la deducción del IVA soportado por la mera razón de que un sujeto pasivo que interviene en la cadena alimentaria no ha llevado a cabo comprobaciones sobre su otro contratante en cumplimiento de la obligación de trazabilidad establecida en el artículo 18 del Reglamento n.º 178/2002. El incumplimiento de las obligaciones impuestas por dicha disposición podrá tenerse en cuenta, junto con otros factores pertinentes en las circunstancias del caso concreto, en el marco del análisis global que debe realizar el tribunal remitente para evaluar la diligencia de un sujeto pasivo.

D. Sobre la segunda cuestión prejudicial: ¿existe una obligación de comprobar el registro?

71. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta si el artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004 y el artículo 31 del Reglamento n.º 882/2004 exigen a la contraparte de un explotador de empresa alimentaria comprobar que dicha empresa está debidamente registrada. El tribunal remitente desea saber, además, si tal comprobación es pertinente a efectos de determinar si esa parte sabía o debería haber sabido que participaba en una operación con una empresa ficticia a efectos de deducir el IVA.

72. El Gobierno letón afirma que los agentes económicos del sector alimentario tienen que observar un grado mayor de diligencia, que incluye la obligación de comprobar que sus socios comerciales están debidamente registrados. Según dicho Gobierno, tanto el artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004 como el artículo 31 del Reglamento n.º 882/2004 imponen dicha obligación a los sujetos pasivos que operan en el sector alimentario. Por consiguiente, la comprobación es pertinente a efectos de determinar si un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba contratando con una empresa ficticia.

73. La Comisión considera que no es posible supeditar el derecho a deducción al requisito de que los sujetos pasivos verifiquen la inscripción de sus socios comerciales en los registros nacionales específicos constituidos en el ámbito de la seguridad alimentaria. La Comisión se adhiere a la opinión del tribunal remitente, conforme a la cual la falta de registro no permite concluir de manera automática que la actividad económica es ficticia o que la operación no se ha celebrado con la persona que figura en la documentación facilitada. Comprobar que un socio comercial se encuentre debidamente registrado no garantiza que la operación no sea fraudulenta, ya que la comisión de

33 Sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 59.

fraude no es terreno exclusivo de empresas no registradas. No obstante, si un sujeto pasivo inicia una relación contractual con otra parte después de haber descubierto que esa parte no está debidamente registrada, dicho elemento puede ser tenido en cuenta por las autoridades competentes y los tribunales nacionales.

74. No puedo sino estar de acuerdo con la Comisión.

75. Con independencia de la (dudosa) utilidad de comprobar dicho registro para prevenir o detectar el fraude,[34] la postura del Gobierno letón es simplemente insostenible. Los argumentos del Gobierno letón se basan en el supuesto incumplimiento por parte de la recurrida de la obligación de comprobar que sus otras contratantes cumplían con la obligación de inscribirse en el registro de empresas alimentarias. No obstante, al margen de que la comprobación de que los socios comerciales cumplan sus propias obligaciones de registro previstas en la normativa sectorial va más allá de las prácticas comerciales habituales; sencillamente, no existe fundamento jurídico alguno que permita imponer tal obligación.

76. En efecto, tal obligación no encuentra fundamento jurídico ni en el Reglamento n.º 852/2004 ni en el Reglamento n.º 882/2004. De conformidad con el artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004, los operadores de empresa alimentaria notificarán a la autoridad competente todos los establecimientos que estén bajo su control en los que se realice cualquiera de las operaciones de producción, transformación y distribución de alimentos de la forma requerida por dicha autoridad competente, con el fin de proceder a su registro. En el presente asunto, esta obligación incumbiría a los *socios comerciales d la recurrida*, no a la recurrida.

77. El Reglamento n.º 882/2004 se refiere a los controles oficiales que las autoridades nacionales deben realizar con el fin de comprobar el cumplimiento de la legislación alimentaria. El artículo 31 de dicho Reglamento solo impone obligaciones *a las autoridades nacionales* en relación con los procedimientos de registro que deben establecerse para los explotadores de empresas alimentarias y de piensos.

78. Además, como se indica en la sección C de las presentes conclusiones, la obligación de comprobar que los socios comerciales cumplan las obligaciones de registro que les incumben con arreglo a la legislación alimentaria sectorial específica tampoco se deriva de la obligación de trazabilidad impuesta por el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002.

79. Por consiguiente, esta obligación no solo no se encuentra en la Directiva del IVA, sino que tampoco está presente en modo alguno en los reglamentos sectoriales específicos dentro del ámbito de la legislación alimentaria. Por lo tanto, a diferencia de la interpretación del artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002, que permite un debate, si bien limitado, sobre el alcance exacto de la obligación impuesta por dicha disposición en lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, no hay nada que justifique la interpretación propuesta por el Gobierno letón en relación con la segunda.

80. Cabe únicamente limitarse a reiterar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia deja claro que ni el deber de prudencia ni el grado de diligencia que se exige a los operadores pueden suponer un traspaso de la responsabilidad de las autoridades de llevar a cabo controles y comprobaciones de las obligaciones sectoriales de registro, haciendo que la responsabilidad de asegurarse de que los emisores de facturas cumplen dichas obligaciones recaiga sobre las empresas del sector. De hecho, cuando la administración tributaria nacional que haya detectado irregularidades cometidas por el proveedor trate de demostrar que el destinatario sabía o debería haber sabido que la operación pertinente formaba parte de un fraude en el IVA, no podrá exigir al destinatario que efectúe comprobaciones de las que no es responsable.[35]

34 La observación final relativa al requisito de trazabilidad expuesta anteriormente en el punto 67 se aplica aquí con mayor motivo.

35 Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 50 y jurisprudencia citada.

81. Por lo que se refiere a la cuestión suscitada por la Comisión, cuando un sujeto pasivo realice controles *motu proprio* y decida contratar con un socio comercial *a pesar* de haber descubierto una irregularidad, esta consideración puede formar parte de la valoración global de los hechos concretos efectuada por los tribunales y las autoridades nacionales, con el fin de determinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido de la existencia de un fraude.

82. Por consiguiente, el artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004 y el artículo 31 del Reglamento n.º 882/2004 no exigen que un explotador de empresa alimentaria compruebe la inscripción de sus socios comerciales en el registro de empresas alimentarias pertinente. Más aún, la falta de comprobación de esa inscripción es irrelevante a efectos de determinar, en lo que respecta al derecho a deducir el IVA, si esa parte sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación con una empresa ficticia.

V. Conclusión

83. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia) del siguiente modo:

«1) El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se opone a que las autoridades nacionales denieguen la deducción del IVA soportado basándose únicamente en que un sujeto pasivo que interviene en la cadena alimentaria no haya llevado a cabo comprobaciones sobre el otro contratante en cumplimiento de la obligación de trazabilidad establecida en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria. No obstante, en último término podrá tenerse en cuenta el incumplimiento de las obligaciones impuestas por dicha disposición, junto con otros factores relevantes en las circunstancias del caso concreto, en el marco de la valoración global que debe realizar el tribunal remitente con el fin de evaluar la diligencia de un sujeto pasivo.

2) Ni el artículo 6 del Reglamento (CE) n.º 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios, ni el artículo 31 del Reglamento (CE) n.º 882/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre los controles oficiales efectuados para garantizar la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de piensos y alimentos y la normativa sobre salud animal y bienestar de los animales, exigen que un explotador de empresa alimentaria compruebe la inscripción de sus socios comerciales en el registro de actividades alimentarias pertinente. El hecho de que un sujeto pasivo no haya comprobado si el otro contratante está registrado de conformidad con el artículo 6 del Reglamento n.º 852/2004 no es relevante cuando se trata de examinar, en el contexto del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, si una empresa sabía o debería haber sabido que participaba en una operación con una empresa ficticia.»