



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 6 de diciembre de 2012*

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción — Denegación»

En el asunto C-285/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad – Varna (Bulgaria), mediante resolución de 16 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de junio de 2011, en el procedimiento entre

Bonik EOOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Alekseyev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de septiembre de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Bonik EOOD, por el Sr. O. Minchev, advokat, y el Sr. M. Patchett-Joyce, Barrister;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por la Sra. E. Petranova, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. L. Seeboruth y L. Christie, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. P. Moser, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Bonik EOOD (en lo sucesivo, «Bonik») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección de «Impugnación y gestión de la ejecución» en la ciudad de Varna de la Administración central de la Agencia Nacional de Recaudación), relativo al derecho a deducir, en forma de crédito tributario, el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a determinadas compras de trigo realizadas por dicha sociedad.

Marco jurídico

- 3 El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal están sujetas al IVA.
- 4 El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

- 5 El artículo 62 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«Se considerarán:

- 1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- 2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

- 6 Con arreglo al artículo 63 de esta misma Directiva:

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

7 El artículo 167 de la Directiva 2006/112 establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

8 El artículo 168 de esta Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

9 El artículo 178 de dicha Directiva establece:

«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;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Bonik es una sociedad que fue objeto de una inspección fiscal correspondiente a los meses de febrero y marzo de 2009.

11 A raíz de esta inspección, las autoridades tributarias búlgaras observaron que no había pruebas de que se hubiesen llevado a cabo las entregas intracomunitarias de trigo y de girasol en favor de la sociedad rumana Agrisco SRL declaradas por Bonik y que, habida cuenta de que las cantidades de trigo y de girasol que figuraban en las facturas emitidas por Bonik habían salido de las existencias de ésta, según la contabilidad de esta sociedad, y no se encontraron en el momento en que se realizó la referida inspección, tales cantidades habían sido objeto de entregas gravadas dentro del territorio búlgaro.

12 Por otra parte, dichas autoridades tributarias efectuaron comprobaciones en relación con las compras de trigo a Favorit stroy Varna EOOD (en lo sucesivo, «Favorit stroy») y a Agro treyd BG Varna EOOD (en lo sucesivo, «Agro treyd») declaradas por Bonik, por las que se dedujo el IVA.

13 Bonik poseía las facturas emitidas por Favorit stroy y por Agro treyd correspondientes a tales compras.

14 No obstante, para asegurarse de que dichas compras se habían realizado efectivamente, las autoridades tributarias búlgaras llevaron a cabo comprobaciones adicionales con los proveedores de Bonik, esto es, Favorit stroy y Agro treyd, y con los proveedores de estas últimas empresas, en concreto, Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD y Riva agro stil EOOD.

- 15 Como estas comprobaciones no demostraron que Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD y Riva agro stil EOOD hubiesen entregado realmente mercancías a Favorit stroy y a Agro treyd, las autoridades tributarias búlgaras dedujeron que estas últimas empresas no poseían las cantidades de mercancía necesarias para realizar las entregas destinadas a Bonik y llegaron a la conclusión de que no habían existido entregas efectivas entre dichas sociedades y Bonik.
- 16 Por consiguiente, las referidas autoridades tributarias, mediante liquidación complementaria de 10 de marzo de 2010, denegaron a Bonik el derecho a deducir, en forma de crédito tributario, el IVA correspondiente a las entregas de trigo efectuadas por sus proveedores, Favorit stroy y Agro treyd.
- 17 Bonik interpuso recurso administrativo contra dicha liquidación ante el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, quien, mediante resolución de 21 de junio de 2010, confirmó la citada liquidación.
- 18 Bonik interpuso recurso contra esa misma liquidación ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 19 En la resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional señala que las autoridades tributarias búlgaras no niegan que Bonik efectuase posteriores entregas de mercancías del mismo tipo y en la misma cantidad, ni afirman que dicha sociedad adquiriese tales mercancías de otros proveedores que no fuesen Favorit stroy y Agro treyd.
- 20 Por otra parte, añade que existen pruebas que demuestran la realización de entregas directas y que la falta de pruebas de las entregas anteriores no puede llevar a la conclusión de que no se efectuaron dichas entregas directas.
- 21 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que la normativa nacional no supedita el derecho a la deducción del IVA, en forma de crédito tributario, a que se pruebe el origen de la mercancía.
- 22 Según dicho órgano jurisdiccional, la Administración tributaria, en la práctica, y algunos tribunales búlgaros exigen que se pruebe que se realizaron efectivamente las entregas anteriores para reconocer al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA.
- 23 En este contexto, el Administrativen sad – Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Puede deducirse por vía interpretativa de los artículos 178, letras a) y b), 14, 62, 63, 167 y 168 de la Directiva 2006/112 el concepto de “inexistencia de una entrega efectiva” y, si la respuesta es afirmativa, se corresponde el concepto de “inexistencia de una entrega efectiva”, desde el punto de vista de su definición, con el concepto de “fraude fiscal” o está comprendido en dicho concepto? ¿Qué engloba el concepto de “fraude fiscal” a efectos de [esta] Directiva?
- 2) A la luz de la definición de “fraude fiscal” y de los considerandos vigésimo sexto y quincuagésimo noveno, en relación con el artículo 178, letra b), [de la Directiva 2006/112], ¿exige la citada Directiva que las formalidades se establezcan expresamente por vía legislativa mediante un acto del máximo órgano legislativo del Estado miembro, o permite que tales formalidades no se establezcan por vía legislativa sino mediante la práctica administrativa (y de la inspección fiscal) y la jurisprudencia? ¿Pueden establecerse las formalidades mediante actos normativos de las autoridades administrativas y/o mediante instrucciones de la Administración?
- 3) La “inexistencia de una entrega efectiva”, en el supuesto de que se trate de un concepto distinto del de “fraude fiscal” no comprendido en la definición de éste, ¿constituye una formalidad con arreglo al artículo 178, letra b), [de la Directiva 2006/112] o una medida con arreglo al

quincuagésimo noveno considerando de [dicha] Directiva, cuya adopción tiene como consecuencia que se deniegue el derecho a la deducción del impuesto soportado y que pone en entredicho la neutralidad del IVA, un principio fundamental del sistema común de dicho impuesto, introducido a través de la normativa comunitaria pertinente?

- 4) ¿Pueden imponerse formalidades a los sujetos pasivos en virtud de las cuales, para que la entrega se considere efectivamente realizada, deben demostrar las entregas que antecedieron a la realizada entre ellos (esto es, entre el último destinatario y su proveedor), si la autoridad tributaria no niega que los sujetos pasivos (los últimos proveedores) realizaron entregas posteriores del mismo bien en la misma cantidad a otros destinatarios?
- 5) En el marco del sistema común del IVA y de lo dispuesto en los artículos 168 y 178 de la Directiva 2006/112, ¿debe apreciarse el derecho de un comerciante a que se le reconozcan pagos realizados en concepto de IVA por una determinada operación teniendo en cuenta:
 - a) únicamente la concreta operación en la que participa el comerciante, considerando la intención de éste de participar en la operación, y/o
 - b) todas las operaciones, incluidas las anteriores y posteriores que componen la cadena de entregas a la que pertenece la operación controvertida, considerando la intención del resto de participantes en la cadena, que el comerciante no conoce y/o cuya existencia no puede conocer, o las acciones y/u omisiones de quien expide la factura y del resto de participantes en la cadena, en concreto los proveedores que le precedieron, que el destinatario de la entrega no puede controlar y de los cuales no puede exigir un determinado comportamiento, y/o
 - c) las acciones y las intenciones fraudulentas de otros participantes en la cadena, cuya participación ignoraba el comerciante, y en relación con las cuales no es posible determinar si pudo llegar a conocerlas, y ello con independencia de que dichas acciones e intenciones se hayan producido antes o después de una determinada operación?
- 6) En función de la respuesta que se dé a la quinta cuestión, operaciones como las controvertidas en el procedimiento principal ¿deben considerarse entregas a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Directiva 2006/112, o parte de la actividad económica del sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva?
- 7) En el caso de operaciones debidamente declaradas y documentadas por el proveedor a efectos del IVA como las controvertidas en el litigio principal, en las cuales el destinatario ha adquirido efectivamente el derecho de propiedad sobre la mercancía facturada, sin que existan datos acerca de si ha recibido realmente la mercancía de una persona distinta de quien expide la factura, ¿es admisible dejar de considerar tales operaciones entregas a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Directiva 2006/112 por el simple hecho de que no se haya localizado al proveedor en la dirección indicada y de que no haya presentado los documentos exigidos en el marco de la inspección fiscal o no haya demostrado ante las autoridades tributarias todas las circunstancias en las que se produjeron las entregas, entre ellas el origen de la mercancía vendida?
- 8) ¿Constituye una medida admisible para asegurar la recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal hacer depender de la conducta del proveedor y/o de los proveedores que le precedieron el derecho a la deducción del IVA facturado?

- 9) En función de las respuestas que se den a las cuestiones segunda, tercera y cuarta, medidas de las autoridades tributarias como las controvertidas en el procedimiento principal, que provocan la exclusión del régimen del IVA en relación con las operaciones celebradas por un comerciante de buena fe, ¿vulneran los principios comunitarios de proporcionalidad, igualdad de trato y seguridad jurídica?
- 10) En función de las respuestas que se den a las cuestiones anteriores, en circunstancias como las del litigio principal, ¿tiene el destinatario de la entrega derecho a deducir el impuesto que le han facturado los proveedores?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 24 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si lo dispuesto en la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad, de igualdad de trato y de seguridad jurídica deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, se deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a una entrega de bienes debido a que, teniendo en cuenta los datos acerca de las operaciones efectuadas con anterioridad a dicha entrega, se considera que ésta no se realizó efectivamente.
- 25 Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véase la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 26 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejerce inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, apartado 50; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 47, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 38).
- 27 El régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 44; de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 25; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 78; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 48; de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartado 24, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 39).
- 28 La cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado. En efecto, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 54; Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 49, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 40).

- 29 Además, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véanse las sentencias *Centralan Property*, antes citada, apartado 52, y de 6 de septiembre de 2012, *Tóth*, C-324/11, apartado 26).
- 30 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las partes implicadas en las entregas de bienes controvertidas en el litigio principal, esto es, Bonik y sus proveedores, son sujetos pasivos en el sentido de la Directiva 2006/112.
- 31 No obstante, para poder concluir que existe el derecho a la deducción invocado por Bonik con fundamento en estas entregas de bienes, es necesario examinar si éstas se realizaron efectivamente y si los bienes en cuestión fueron utilizados por Bonik para las necesidades de sus operaciones gravadas.
- 32 Pues bien, debe recordarse que, en el marco del procedimiento incoado con arreglo al artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para examinar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Por tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar, conforme a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho de este asunto para determinar si Bonik puede ejercer el derecho a la deducción basándose en dichas entregas de bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, apartado 53).
- 33 Si de esta apreciación resulta que las entregas de bienes controvertidas en el litigio principal se realizaron efectivamente y que dichos bienes fueron utilizados posteriormente por Bonik para las necesidades de sus operaciones gravadas, en principio no se le podrá denegar el derecho a la deducción.
- 34 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades tributarias búlgaras no afirman que Bonik adquiriese las mercancías objeto del litigio principal de otros proveedores que no fuesen *Favorit stroy* y *Agro treyd* y que existen pruebas de que se realizaron entregas directas. Señala asimismo que dichas autoridades no niegan que Bonik efectuase posteriores entregas de mercancías del mismo tipo que las que son objeto del litigio principal y en la misma cantidad.
- 35 Dicho esto, debe recordarse también que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (véanse, en particular, las sentencias *Halifax* y otros, antes citada, apartado 71; *Kittel y Recolta Recycling*, antes citada, apartado 54; de 7 de diciembre de 2010, *R.*, C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 36; de 27 de octubre de 2011, *Tanoarch*, C-504/10, Rec. p. I-10853, apartado 50, y *Mahagében y Dávid*, antes citada, apartado 41).
- 36 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Finis H.*, apartado 32; *Halifax* y otros, apartado 68; *Kittel y Recolta Recycling*, apartado 54, y *Mahagében y Dávid*, apartado 41).
- 37 Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse las sentencias, antes citadas, *Finis H.*, apartado 34; *Kittel y Recolta Recycling*, apartado 55, y *Mahagében y Dávid*, apartado 42).

- 38 Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal. En efecto, en tal supuesto no se cumplen los criterios objetivos en que se basan los conceptos de entregas de bienes o de prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartados 58 y 59, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 53).
- 39 Asimismo, un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Kittel y Recolta Recycling, apartado 56, y Mahagében y Dávid, apartado 46).
- 40 Por consiguiente, sólo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante datos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de dichas entregas o de dichas prestaciones (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Kittel y Recolta Recycling, apartados 56 a 61, y Mahagében y Dávid, apartado 45).
- 41 En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a la deducción establecido en la citada Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartados 52 y 55; Kittel y Recolta Recycling, apartados 45, 46 y 60, y Mahagében y Dávid, apartado 47).
- 42 En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 48).
- 43 Por consiguiente, dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 49).
- 44 En consecuencia, si el órgano jurisdiccional remitente considerase probado que las entregas de bienes objeto del litigio principal se realizaron efectivamente y que dichos bienes fueron utilizados posteriormente por Bonik para las necesidades de sus operaciones gravadas, correspondería a dicho órgano jurisdiccional comprobar a continuación si las autoridades tributarias de que se trata han demostrado la existencia de tales datos objetivos.
- 45 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, se deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a una entrega de bienes debido a que, teniendo en cuenta los fraudes o irregularidades cometidos en una fase anterior o posterior a dicha entrega, se considera que ésta no se realizó efectivamente, sin que se haya demostrado con datos objetivos que ese sujeto pasivo supiese o hubiese

debido saber que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA cometido en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

- ⁴⁶ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Los artículos 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, se deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a una entrega de bienes debido a que, teniendo en cuenta los fraudes o irregularidades cometidos en una fase anterior o posterior a dicha entrega, se considera que ésta no se realizó efectivamente, sin que se haya demostrado con datos objetivos que dicho sujeto pasivo supiese o hubiese debido saber que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas