



## Recopilación de la Jurisprudencia

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 3 de septiembre de 2020\*

«Procedimiento prejudicial — Artículo 99 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia — impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 168, 178, 220 y 226 — Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad — Derecho a la deducción del IVA — Denegación — Requisitos de existencia de una entrega de bienes — Fraude — Prueba — Sanción — Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Derecho a la tutela judicial efectiva»

En el asunto C-610/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 5 de julio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de agosto de 2019, en el procedimiento entre

**Vikingo Fővállalkozó Kft.**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M. Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y Zs. Teleki, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, tras oír al Abogado General, de resolver mediante auto motivado de conformidad con el artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento;

dicta el siguiente

\* Lengua de procedimiento: húngaro.

## Auto

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168, letra a), del artículo 178, letra a), del artículo 220, punto 1, y del artículo 226 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 2006, L 347, p. 1), interpretados conjuntamente con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, así como del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Vikingo Fővállalkozó Kft. (en lo sucesivo, «Vikingo») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en virtud de dos facturas relativas a la adquisición de maquinaria.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

- 3 Habida cuenta de las fechas en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, es preciso señalar que es la versión de la Directiva 2006/112 resultante de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, del 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1), aplicable a partir del 1 de enero de 2013, la que se aplica *ratione temporis* a algunos de estos hechos. No obstante, las modificaciones introducidas por esta Directiva carecen de pertinencia directa en relación con el presente asunto.
- 4 A tenor del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112:  
  
«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»
- 5 El artículo 168 de esta Directiva establece:  
  
«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;  
  
[...].»
- 6 Con arreglo al artículo 178 de dicha Directiva:  
  
«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;  
  
[...].»

7 El artículo 220 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente 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;

[...]».

8 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 enumera las únicas menciones que, sin perjuicio de las disposiciones específicas que establezca la misma Directiva, deben figurar obligatoriamente en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de sus artículos 220 y 221.

9 A tenor del artículo 273, párrafo primero, de la citada Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete 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.»

### ***Derecho húngaro***

10 El artículo 27 de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido) establece lo siguiente en su apartado 1:

«Cuando un bien haya sido objeto de diferentes ventas sucesivas de modo que haya sido expedido o transportado directamente desde el proveedor inicial hasta el adquirente final mencionado como destinatario, el artículo 26 se aplicará exclusivamente a una única entrega del bien.»

11 El artículo 26 de esta Ley dispone lo siguiente:

«En el supuesto de que la expedición o el transporte haya sido efectuado por el proveedor o por el adquirente, o por un tercero por cuenta de cualquiera de ellos, el lugar de la entrega del bien será aquel en el que se encuentre el bien en el momento de la expedición o del inicio del transporte en el que el adquirente figure como destinatario.»

12 A tenor del artículo 119, apartado 1, de la citada Ley:

«Salvo que la presente Ley disponga otra cosa, el derecho a deducción del impuesto nacerá cuando deba calcularse la cuota del impuesto devengado correspondiente al impuesto soportado (artículo 120).»

13 El artículo 120, letra a), de la misma Ley dispone:

«En la medida en que el sujeto pasivo —actuando en tal condición— utilice o explote de otro modo bienes o servicios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor el impuesto que:

a) le haya repercutido otro sujeto pasivo —incluidos las personas u organismos sometidos al impuesto sobre sociedades simplificado— en relación con la adquisición de bienes o servicios;

[...]».

- 14 El artículo 127, apartado 1, letra a), de la Ley n.º CXXVII de 2007 precisa:

«El ejercicio del derecho a deducción queda supeditado al requisito objetivo de que el sujeto pasivo disponga personalmente de:

- a) en el supuesto al que se refiere el artículo 120, letra a), una factura expedida a su nombre que demuestre que la operación se ha realizado;

[...]».

- 15 El artículo 1 de la számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Ley n.º C de 2000, de contabilidad; en lo sucesivo, «Ley de contabilidad») tiene la siguiente redacción:

«La presente Ley determina las obligaciones en materia de contabilidad y rendición de cuentas de las personas incluidas en su ámbito de aplicación, los principios que han de cumplirse en la llevanza de los libros y preparación de las cuentas, las normas que se basan en dichos principios y los requisitos relativos a las exigencias de divulgación, publicación y auditoría.»

- 16 El artículo 15, apartado 3, de esta prevé:

«Las operaciones reflejadas en la contabilidad y en las cuentas anuales deben existir en la realidad, deben poder probarse y deben poder ser comprobadas por terceros. Su valoración debe ajustarse a los principios de valoración establecidos en la presente Ley y los procedimientos de valoración a los que esta se refiere (“principio de realidad”).»

- 17 El artículo 166, apartados 1 y 2, de dicha Ley establece:

«1. Tendrá la consideración de “documento contable” todo documento redactado o preparado por un operador económico, o redactado o preparado por una persona física o por otro operador económico que tenga una relación de negocios o de otra naturaleza con este (factura, contrato, acuerdo, ficha, certificado de existencia de crédito, extracto de cuenta bancaria, disposición legislativa o reglamentaria y otros documentos comparables) y que sirva de justificante para el registro contable (declaración) de una operación económica.

2. La información que figure en un documento contable deberá ser, tanto en cuanto en la forma como en el fondo, fidedigna, fiable y correcta. El principio de claridad inspirará su redacción.»

- 18 El artículo 2 de la a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario»), establece en su apartado 1 lo siguiente:

«En la relación jurídico-tributaria los derechos se ejercerán conforme a su finalidad. A efectos de la aplicación de las leyes tributarias no tendrá la consideración de ejercicio de los derechos conforme a su finalidad aquel contrato u otro negocio jurídico que pretenda eludir disposiciones comprendidas en las leyes tributarias.»

- 19 A tenor del artículo 97, apartados 4 y 6, de la Ley de Procedimiento General Tributario:

«4. Durante la realización de la inspección, la Administración tributaria tendrá la obligación de determinar y probar los hechos, salvo en aquellos casos en los que la Ley imponga la carga de la prueba al contribuyente.

[...]

6. Durante la determinación de los hechos, la Administración tributaria estará obligada asimismo a investigar aquellos hechos que beneficien al contribuyente. Un hecho o circunstancia no probado no podrá —salvo en caso del procedimiento de estimación— apreciarse en detrimento del contribuyente.»

20 El artículo 170, apartado 1, de la mencionada Ley establece:

«Cuando la cantidad pagada haya sido inferior al importe a ingresar por el impuesto, procederá la imposición de una multa tributaria. Salvo que se disponga lo contrario en la presente Ley, el importe de la multa será del 50 % de la cantidad no ingresada. El importe de la multa será del 200 % de la cantidad no ingresada si la diferencia respecto al importe adeudado está vinculada a la ocultación de ingresos o a la falsificación o a la destrucción de pruebas, de libros de contabilidad o de registros. Las autoridades tributarias también impondrán una multa tributaria en los casos en que el contribuyente presente sin tener derecho a ello una solicitud de ayuda pública o de devolución del impuesto o una declaración relativa a activos, una ayuda pública o una devolución, cuando antes de su concesión la Administración haya constatado que el contribuyente no tenía derecho a su percepción. En este caso, la base para el cálculo de la multa será igual al importe indebidamente solicitado.»

21 El artículo 171, apartados 1 y 2, de la misma Ley tiene el siguiente tenor:

«1. Se podrá acordar la reducción del porcentaje de la multa, o bien su condonación, ya sea de oficio ya a instancia del interesado, en caso de que concurran circunstancias de carácter excepcional que permitan concluir que el sujeto pasivo, o su representante, un empleado, uno de sus miembros o su mandatario, que sea responsable de la deuda tributaria, ha actuado con el discernimiento que podía esperarse de él en la situación dada. La reducción aplicable a la multa se determinará ponderando todos los elementos que concurran en el supuesto considerado, en particular, el importe de la deuda tributaria, las circunstancias de su nacimiento, y la gravedad y la frecuencia del comportamiento ilícito del sujeto pasivo (acción u omisión).

2. No se podrá reducir la multa, ni de oficio ni a instancia del interesado, cuando la deuda tributaria esté vinculada a la ocultación de ingresos, o a la falsificación o a la destrucción de documentos justificativos, de documentos contables o de registros.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

22 Vikingo, cuya actividad principal consiste en el comercio mayorista de productos de confitería y caramelos, celebró el 20 de marzo de 2012 con Freest Kft. un contrato relativo al suministro de diez máquinas empaquetadoras y de una máquina llenadora que debía efectuarse antes del 20 de diciembre de 2012. Este contrato contemplaba la posibilidad de recurrir a subcontratistas. El 21 de mayo de 2012, Vikingo celebró un nuevo contrato con Freest cuyo objeto era la adquisición de seis máquinas empaquetadoras y de una ensacadora que debían entregarse el 30 de marzo de 2013. Estas máquinas, según lo estipulado en los dos contratos, fueron adquiridas por Freest a otra sociedad quien, a su vez, las había comprado a otra sociedad. Vikingo ejerció el derecho a deducir el IVA soportado en relación con las dos facturas emitidas por Freest.

23 A raíz de una inspección *a posteriori* de las declaraciones del IVA, la autoridad tributaria de primer grado efectuó una liquidación complementaria por un importe de 8 020 000 forintos húngaros (HUF) (23 290 euros, aproximadamente), en relación con el segundo y el cuarto trimestre del año 2012, y de 13 257 000 HUF (38 844 euros, aproximadamente), en relación con el primer trimestre del año 2013,

quedando desglosados esos importes en dos partes, una correspondiente al importe del IVA recuperado ilegalmente y la otra al importe del IVA no satisfecho. Esta autoridad impuso, asimismo, a Vikingo una multa tributaria y aplicó un recargo de mora.

- 24 Para fundamentar sus resoluciones, esta autoridad tributaria consideró, basándose en las constataciones llevadas a cabo en controles conexos y en las declaraciones de los administradores de las sociedades implicadas en la cadena de entregas, que las máquinas se habían adquirido en realidad a una persona desconocida, de forma que estas operaciones no habían tenido lugar ni entre las personas que figuraban en las facturas ni en el modo expresado en las mismas.
- 25 La Autoridad tributaria de segundo grado confirmó una de las resoluciones y modificó la segunda corrigiendo el importe del IVA no satisfecho y los importes de la multa tributaria y de los recargos de mora.
- 26 Vikingo interpuso recurso contra estas resoluciones ante el órgano jurisdiccional remitente, el cual las modificó mediante dos sentencias. Ese tribunal señaló, en particular y por lo que se refiere al derecho a deducir, que Vikingo había presentado las facturas en cuestión y los documentos que certificaban su emisión y su pago, y consideró que la entrega de las máquinas objeto de ambos contratos era un hecho no controvertido. Asimismo, estimó que la Administración tributaria se había basado en elementos no pertinentes como, en particular, la circunstancia de que las empresas situadas en los eslabones anteriores de la cadena de entregas carecían de medios materiales y de recursos humanos y el hecho de que a los administradores interrogados les flaqueara la memoria en relación con las operaciones en cuestión.
- 27 La Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) anuló estas dos sentencias y devolvió los asuntos al órgano jurisdiccional remitente. Consideró que la Administración tributaria debía, al examinar la realidad de cada contrato y la eventual intención de eludir el impuesto, llevar a cabo un examen de la cadena de entregas en su conjunto y de la influencia que los elementos de esta tenían entre sí. Estimó que dicha Administración había actuado correctamente al recabar las pruebas relativas a todos los actores de esta cadena y que el órgano jurisdiccional de primera instancia había hecho una interpretación incorrecta del artículo 127, apartado 1, de la Ley de contabilidad y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia al basarse en la existencia de una factura correcta a pesar de que el derecho a deducir presupone que exista una operación económica verdadera.
- 28 El órgano jurisdiccional remitente expone que, aunque haya quedado demostrado que las máquinas objeto de los contratos en cuestión fueron puestas en servicio en el establecimiento de Vikingo, la Administración tributaria estimó que las facturas correspondientes, no censuradas en cuanto a su forma, y los demás documentos aportados no demostraban la realización de las operaciones económicas mencionadas en estas facturas, ya que el contenido de las mismas quedó refutado por las declaraciones, acerca de la entrega y del origen de las máquinas, del emisor de las facturas y de los administradores de las empresas situadas en un eslabón anterior de la cadena, de forma que dichas facturas no eran fidedignas en cuanto a su contenido, a pesar de que todos los administradores admitieron que la entrega y la puesta en servicio de las máquinas habían tenido lugar efectivamente. Asimismo, y por lo que se refiere a las medidas que cabía razonablemente exigir al adquirente, la Administración tributaria no estimó suficiente el hecho de que Vikingo hubiera consultado, antes de celebrar los contratos, el extracto del registro mercantil relativo al otro contratante y hubiera solicitado un modelo de firma de la empresa, ni la circunstancia de que el administrador de Freest acudiera al establecimiento.
- 29 El órgano jurisdiccional remitente señala que las circunstancias de hecho del litigio principal son análogas a las de los asuntos en los que recayó la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), y los autos de 16 de mayo de 2013, Hardimpex (C-444/12, no publicado, EU:C:2013:318), y de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869). A pesar de las respuestas dadas por el Tribunal de Justicia en esta sentencia y en estos

autos, el órgano jurisdiccional remitente estima que siguen existiendo contradicciones en la interpretación jurídica que lleva a cabo la Administración tributaria y los órganos jurisdiccionales nacionales. Señala que la Administración tributaria continúa denegando el derecho a deducir cuando el contenido de las facturas no es fidedigno al calificar automáticamente este hecho como un fraude que el sujeto pasivo debía conocer necesariamente.

- 30 El órgano jurisdiccional remitente indica también que la Kúria (Tribunal Supremo), en las resoluciones de devolución de los asuntos, consideró que el auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869), en el que se había basado en las sentencias anuladas, no modificaba los criterios del procedimiento que debía seguirse para apreciar la existencia del derecho a deducir y le ordenó, con arreglo a las normas del procedimiento civil aplicables, respetar los criterios elaborados por la Kúria (Tribunal Supremo) en un dictamen de 26 de septiembre de 2016 en lo referente tanto a la determinación de los hechos objetivos pertinentes para reconocer el derecho a deducir como a la apreciación de las pruebas, exigiendo que el órgano jurisdiccional remitente se atuviera a las normas relativas a las cadenas de entregas y a las disposiciones de la Ley de contabilidad. Según las instrucciones impartidas por la Kúria (Tribunal Supremo), la Administración tributaria habría actuado correctamente al recabar pruebas acerca de todos los actores de esta cadena y habría examinado, respetando estas normas y esta Ley, la cuestión de si Vikingo sabía que participaba en un fraude fiscal.
- 31 De este modo, a juicio del órgano jurisdiccional remitente se plantea de nuevo la cuestión de si la práctica de la Administración tributaria y la interpretación de la Kúria (Tribunal Supremo) en su dictamen son contrarios al objetivo del derecho a deducir previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 y si esta interpretación es conforme con el artículo 178, letra a), de esta Directiva y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.
- 32 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas, en particular, acerca de la conformidad con los artículos 220 y 226 de la Directiva 2006/112, de la práctica de la Administración tributaria consistente en supeditar el derecho a deducir al cumplimiento del requisito de que la factura demuestre la realización de la operación y de las disposiciones de la Ley de contabilidad, y en considerar que no es suficiente una factura formalmente válida.
- 33 Se interroga, asimismo, acerca de la conformidad de esta práctica con los principios de neutralidad, de efectividad y de proporcionalidad y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en lo referente a las exigencias relativas a los hechos que deben quedar demostrados y a las pruebas que deben aportarse. Sin dejar de admitir que un fraude puede requerir un examen de hechos pertinentes referidos a los participantes en la cadena que constituyen eslabones anteriores al sujeto pasivo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la práctica de la Administración tributaria consistente en reconstituir toda la cadena de operaciones y en considerar, en caso de que estime que esta no es racional desde un punto de vista económico o si una operación no se justifica o no queda debidamente probada, que existe una irregularidad que debe conllevar la denegación del derecho a deducir, y ello con independencia de si el sujeto pasivo tenía conocimiento, o debía tener conocimiento, de esta circunstancia.
- 34 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que, cuando se deniega el derecho a deducir, es proporcionada, en las circunstancias que concurren en el litigio principal, la imposición de una multa tributaria equivalente al 200 % del importe de la diferencia del IVA.
- 35 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se interroga, en relación con una práctica judicial nacional que, a su juicio, no respeta los objetivos establecidos por la Directiva 2006/112, acerca de la eficacia de las vías de recurso judicial, poniendo de relieve que no le resulta posible plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial en todos los asuntos.

36 En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Son conformes con los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112 [...], en relación con los artículos 220, [punto 1], y 226 de la misma Directiva, y con el principio de efectividad una interpretación jurídica y una práctica nacionales con arreglo a las cuales, cuando se cumplan los requisitos materiales del derecho a deducir el impuesto, no es suficiente el mero hecho de disponer de una factura cuyo contenido se ajusta a lo exigido en el artículo 226 de dicha Directiva, sino que el sujeto pasivo, para ejercitar legítimamente el derecho a deducir el impuesto con fundamento en la factura en cuestión, debe, además, disponer de pruebas documentales adicionales, las cuales, no solo han de cumplir lo dispuesto en la Directiva 2006/112, sino que también han de ajustarse a principios de la normativa nacional relativa a la contabilidad y a las disposiciones específicas en materia de documentos justificativos, y con arreglo a las cuales se exige a cada uno de los miembros de la cadena que recuerde y declare de manera coincidente cada detalle de la operación económica que se sustenta en esos documentos justificativos?
- 2) ¿Son conforme con las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA] y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad una interpretación jurídica y una práctica nacionales con arreglo a las cuales, en el caso de una operación en cadena, con independencia de cualquier otra circunstancia, por el solo hecho de que la operación sea de esa naturaleza, se impone a cada uno de los miembros de la cadena la obligación de controlar los elementos de la operación económica llevada a cabo por los mismos y el deber de extraer de este control consecuencias respecto del sujeto pasivo que se encuentra en el otro punto de la cadena, y se deniega al sujeto pasivo el derecho a [deducir el IVA] esgrimiendo el hecho de que la constitución de la cadena, aunque no esté prohibida por la normativa nacional, no estaba justificada [razonablemente] desde un punto de vista económico? En este contexto, en el caso de una operación en cadena, en el marco del examen de las circunstancias objetivas que pueden justificar la denegación del derecho [a deducir el IVA], a la hora de determinar y apreciar el carácter pertinente y la fuerza probatoria de los elementos de prueba en los que se sustenta la denegación del derecho a deducir el IVA ¿pueden aplicarse únicamente las disposiciones de la Directiva 2006/112 y del Derecho nacional relativas a la deducción del impuesto como normas materiales que precisan los hechos pertinentes relativos a la determinación del marco fáctico, o deben también aplicarse en tanto normas especiales las disposiciones en materia de contabilidad del Estado miembro de que se trate?
- 3) ¿Son conformes con las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA] y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad una interpretación jurídica y una práctica nacionales con arreglo a las cuales se deniega al sujeto pasivo, que utiliza las mercancías para las necesidades de sus operaciones gravadas en el Estado miembro donde las lleva a cabo y que dispone de una factura acorde con la Directiva 2006/112, el derecho [a deducir el IVA] esgrimiendo el hecho de que no conoce todos los elementos [de la operación] realizada por los miembros de la cadena, o invocando circunstancias asociadas a los miembros de la cadena que preceden al emisor de la factura y sobre las cuales el sujeto pasivo no podía tener ninguna influencia por razones ajenas a él, y se supedita el derecho a [deducir el IVA] al requisito de que el sujeto pasivo cumpla, en el marco de las medidas que razonablemente le incumben, una obligación general de control que debe ejercerse no solo antes de la celebración del contrato, sino durante su ejecución e incluso con posterioridad a la misma. En este contexto, ¿está obligado el sujeto pasivo a abstenerse de ejercitar el derecho a [deducir el IVA] cuando, en relación con cualquier elemento de la operación económica indicada en la factura, en un momento posterior a la celebración del contrato o durante su ejecución o después de la ejecución, advierta una irregularidad o llegue a su conocimiento una circunstancia que tengan como consecuencia la denegación del derecho a [deducir el IVA] con arreglo a la práctica de la Autoridad tributaria?

- 4) Habida cuenta de las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA] y del principio de efectividad, ¿está obligada la autoridad tributaria a especificar en qué consiste el fraude fiscal? ¿Es adecuado el proceder de la Autoridad tributaria con arreglo al cual las faltas e irregularidades carentes de un nexo causal razonable con el derecho a [deducir el IVA] en que han incurrido los miembros de la cadena se consideran prueba del fraude fiscal invocando para ello el hecho de que, dado que esas faltas e irregularidades provocaron que el contenido de la factura resultara inverosímil, el sujeto pasivo conocía o debía tener conocimiento del fraude fiscal? En caso de que exista el fraude fiscal ¿justifica esta circunstancia que se exija al sujeto pasivo que lleve a cabo el control con el alcance, la profundidad y el ámbito antes expuestos, o excede este deber de lo que el principio de efectividad requiere?
- 5) ¿Es proporcionada una sanción que conlleva la denegación del derecho [a deducir el IVA] y que consiste en la obligación de pagar una sanción tributaria equivalente al 200 % de la diferencia tributaria cuando no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para Hacienda vinculada directamente con el derecho [a deducir el IVA] del sujeto pasivo? ¿Cabe apreciar la concurrencia de alguna de las circunstancias a las que se refiere el artículo 170, apartado 1, tercera frase, de la [Ley de Procedimiento General Tributario] cuando el sujeto pasivo ha puesto a disposición de la autoridad tributaria todos los documentos que se encontraban en su poder y ha incluido en su declaración fiscal sus facturas expedidas?
- 6) En el supuesto de que pueda apreciarse a partir de las respuestas dadas en relación con las cuestiones prejudiciales planteadas que la interpretación de la norma jurídica nacional seguida después del asunto que dio lugar al auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869), y la práctica adoptada con base en la misma no son conformes con las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA], y habida cuenta de que el tribunal de primera instancia no puede remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en todos los asuntos una petición de decisión prejudicial, ¿puede considerarse con fundamento en lo dispuesto en el artículo 47 de la [Carta] que el derecho de los sujetos pasivos a ejercitar una acción judicial de reclamación de daños y perjuicios les garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial reconocido en ese artículo? ¿Cabe interpretar en este contexto que la elección de la forma de la resolución dictada en el asunto Signum Alfa Sped [auto de 10 de noviembre de 2016, C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869] supone que la cuestión ya había quedado regulada por el Derecho comunitario y había sido aclarada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que, en consecuencia, resultaba evidente, o bien significa que, dado que se inició un nuevo procedimiento, la cuestión no había quedado completamente aclarada y que, en consecuencia, seguía siendo necesario solicitar al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 37 Con arreglo al artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando la respuesta a tal cuestión no suscite ninguna duda razonable, el Tribunal de Justicia podrá decidir en cualquier momento, a propuesta del Juez Ponente y tras oír al Abogado General, resolver mediante auto motivado.
- 38 En el presente asunto procede aplicar esta disposición.

### ***Sobre las cuestiones prejudiciales primera a cuarta***

- 39 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a cuarta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si la Directiva 2006/112, interpretada a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una

práctica nacional mediante la cual la Administración tributaria niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA satisfecho en relación con adquisiciones de bienes que le fueron entregados porque no cabe dar crédito a las facturas correspondientes a esas adquisiciones ya que, en primer término, la fabricación de tales bienes y su entrega no pudieron ser realizadas, por falta de los medios materiales y los recursos humanos necesarios, por quien emitió esas facturas y, en consecuencia, dichos bienes fueron adquiridos realmente a una persona no identificada; en segundo término, las normas nacionales en materia de contabilidad no fueron cumplidas; en tercer término, la cadena de entregas de tales adquisiciones no estaba justificada desde un punto de vista económico, y, en cuarto término, existen irregularidades que viciaron determinadas operaciones anteriores que formaban parte de esta cadena de entregas.

- 40 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 37 y 38; de 3 de octubre de 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, apartado 27, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33).
- 41 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 39, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 37).
- 42 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 (sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 49, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 40, y auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869, apartado 32).
- 43 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales. En cuanto a los requisitos o a las condiciones materiales, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. En cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartados 30 a 32 y jurisprudencia citada).

- 44 Además, con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, 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. Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada).
- 45 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente indica que, a pesar de que estos requisitos se cumplen en el litigio principal, se denegó a Vikingo el derecho a deducir al amparo, en particular, de disposiciones de la Ley de contabilidad, de las que se desprende que la factura debe consignar la realización de la operación y, en consecuencia, guardar relación con una operación económica real. Ahora bien, la Administración tributaria consideró que los bienes en cuestión no habían sido ni fabricados ni entregados por Freest, la emisora de las facturas, ni por el subcontratista de esta, ya que estas empresas carecían de los recursos humanos y de los medios materiales necesarios y que, en consecuencia, esos bienes se habían adquirido realmente a una persona no identificada. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si cabe supeditar ese derecho a exigencias de prueba que van más allá de las formalidades impuestas por la Directiva 2006/112.
- 46 A este respecto, debe señalarse que los requisitos materiales a los que está supeditado el derecho a deducir solo se cumplen cuando se ha realizado efectivamente la entrega de bienes o la prestación de servicios a la que se refiere la factura. El Tribunal de Justicia ha declarado que la comprobación de la existencia de la operación gravada debe llevarse a cabo con arreglo a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 31 y 32, y de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 45). Así pues, es conforme con la Directiva 2006/112 la aplicación de normas como la establecida por el artículo 15, apartado 3, de la Ley de contabilidad para comprobar, en el litigio principal, si las facturas se refieren efectivamente a operaciones económicas reales.
- 47 No obstante, el hecho de que, en el litigio principal, los bienes en cuestión no hayan sido ni fabricados ni entregados por el emisor de las facturas ni por el subcontratista de este, en particular porque estos no dispondrían de los recursos humanos y de los medios materiales necesarios, no basta para llegar a la conclusión de que no existen las entregas de bienes en cuestión y para negar el derecho a deducir ejercido por Vikingo, ya que ese hecho puede obedecer tanto a una ocultación fraudulenta de los proveedores como al simple recurso a subcontratistas (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 49, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 31).
- 48 Asimismo, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «entrega de bienes» contemplado en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de dicho bien como si fuera su propietario. Igualmente, el Tribunal de Justicia ha declarado que este concepto tiene carácter objetivo y que se aplica independientemente de los fines y los resultados de las correspondientes operaciones. De ello resulta que las operaciones controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes en el sentido del artículo antes mencionado, incluso en el caso de que los bienes en cuestión no hayan sido ni fabricados ni entregados por el emisor de las facturas y la persona de la que se adquirieron efectivamente esos bienes no haya sido identificada, siempre que esas operaciones se ajusten a los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto y no sean constitutivas de fraude al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, apartados 20 a 22, y, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartados 22 y 23).

- 49 De ello se sigue que, si como indica el órgano jurisdiccional remitente, las entregas de bienes controvertidas en el litigio principal se realizaron efectivamente y dichos bienes fueron utilizados posteriormente por Vikingo para las necesidades de sus operaciones gravadas, en principio no se le podrá denegar el beneficio del derecho a la deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 33, y el auto de 16 de mayo de 2013, Hardimpex, C-444/12, no publicado, EU:C:2013:318, apartado 22).
- 50 Sentado lo anterior, es necesario recordar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido expresamente y promovido por la Directiva 2006/112 y que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a los jueces y tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 51 Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude, lo mismo sucede cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 56; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 46, y de 6 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 35).
- 52 En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a la deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude al IVA. En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (véanse, en particular, las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartados 52 y 55; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 47 y 48, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 41 y 42).
- 53 Cuando el propio sujeto pasivo no es el autor del fraude al IVA, solo se le puede denegar el derecho a la deducción si se acredita, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducir, participaba en una operación que formaba parte de tal tipo de fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 54 A este respecto y por lo que se refiere al nivel de diligencia exigido al sujeto pasivo que pretende ejercer su derecho a deducir, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que no es contrario al Derecho de la Unión requerir al operador que adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. La determinación de las medidas que, en un caso concreto, cabe razonablemente exigir que adopte un sujeto pasivo que pretende ejercer su derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que las operaciones no están relacionadas con un fraude cometido por un operador de una fase anterior depende esencialmente de las circunstancias de cada caso (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 54 y 59, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 52).

- 55 Ciertamente, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 60).
- 56 No obstante, la Administración tributaria no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, transfiriéndoles *de facto* los actos de control que le incumbe realizar (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 51). En particular, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Administración tributaria no puede obligar de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA, por una parte, a verificar que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades o fraude por parte de los operadores anteriores, ni, por otra parte, a disponer de documentación al respecto (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 61).
- 57 Asimismo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 39, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 58 De este modo, si la Administración tributaria deduce de la existencia de fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de las facturas o de otros operadores situados en eslabones anteriores de la cadena de entregas que las operaciones facturadas e invocadas como fundamento del derecho a la deducción en realidad no se han producido, deberá, para poder denegar dicho derecho, demostrar mediante elementos objetivos, y sin exigir que el destinatario de las facturas realice comprobaciones que no le corresponden, que dicho destinatario sabía o debía haber sabido que estas operaciones formaban parte de un fraude al IVA, extremo que incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar (véase, en este sentido, el auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 59 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la Administración tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 65, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 37).
- 60 Por lo que se refiere al litigio principal, resulta de la resolución de remisión que, para denegar a Vikingo el derecho a deducir, la Administración tributaria, además de tomar en consideración los hechos mencionados en el anterior apartado 45, apreció que las operaciones en cuestión tenían el objetivo de aportar una prueba del origen de las máquinas adquiridas, de procedencia desconocida, que figuraban en las facturas, permitir al subcontratista del emisor de las facturas eludir el pago del IVA y generar el derecho a deducir en favor de Vikingo, aunque ese subcontratista no pagó el IVA.

- 61 El órgano jurisdiccional remitente expone que, en caso de operaciones en cadena es preciso, según la jurisprudencia de la Kúria (Tribunal Supremo), llevar a cabo un examen de esta cadena en su totalidad y de los actos jurídicos llevados a cabo entre los participantes de la misma, y comprobar si la constitución de esta cadena está razonablemente justificada. Cabría denegar el derecho a deducir en caso de que la creación de la cadena sea irracional desde el punto de vista económico, no esté razonablemente justificada o si alguno de los elementos de la operación económica llevada a cabo por los participantes no queda justificado por el sujeto pasivo o no es verificable. Por otra parte, la práctica de la Administración tributaria, basada en un dictamen y en la jurisprudencia de este tribunal consiste, según el órgano jurisdiccional remitente, en establecer, tomando principalmente en consideración las condiciones en las que se tuvo lugar la operación económica, una distinción entre las operaciones en cuestión dependiendo de si han sido realizadas o no entre las partes que figuran en la factura. Así, debe considerarse que la operación económica no ha sido realizada entre esas partes cuando adolezca de cualquier vicio o defecto y, en particular cuando el sujeto pasivo no tiene conocimiento o no dispone de ninguna prueba de la actividad económica de los operadores situados en eslabones anteriores de la cadena. En ese supuesto, el examen de la cuestión de si el destinatario de la factura tenía, o debía tener, conocimiento del fraude es facultativo y no obligatorio.
- 62 Pues bien, debe observarse, en primer lugar, que, tal como se ha recordado en los anteriores apartados 41 y 42, el derecho a deducir el IVA se aplica cualesquiera que sean los fines o los resultados de la actividad económica en cuestión y la circunstancia de que el IVA debido en relación con operaciones anteriores referidas a los bienes en cuestión haya sido o no ingresado a favor del Tesoro Público carece de incidencia en este derecho. Asimismo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y a efectos de limitar sus cargas fiscales (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 42 y jurisprudencia citada). El principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, prohíbe únicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada).
- 63 De ello se sigue que, si como indica el órgano jurisdiccional remitente, ha quedado acreditada la existencia de la entrega de bienes en el litigio principal, el hecho de que la cadena de operaciones que ha abocado a esas entregas sea irracional desde el punto de vista económico o no esté razonablemente justificada, al igual que la circunstancia de que uno de los participantes en esta cadena no haya cumplido sus obligaciones fiscales, no pueden considerarse en sí mismos constitutivos de un fraude.
- 64 En segundo lugar, un régimen de prueba como el descrito en el anterior apartado 61, que lleva a denegar al sujeto pasivo del derecho a deducir cuando, en particular, no aporte elementos justificativos de la totalidad de las operaciones realizadas por todos los participantes en esta cadena y de la actividad económica de estos participantes, imputándole, en su caso, el hecho de que estos elementos no son verificables, es contrario a la jurisprudencia mencionada en los anteriores apartados 50 a 58, de la que se desprende que es a la Administración tributaria a quien incumbe probar, de modo suficiente en Derecho, en cada supuesto, mediante elementos objetivos, la existencia de un fraude cometido por el sujeto pasivo, o demostrar que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otro operador situado en un eslabón anterior de la cadena de entregas o prestaciones.
- 65 Aunque los hechos descritos en los anteriores apartados 45 y 60 pueden, ciertamente, contener indicios de que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude o que sabía o debería haber sabido que las operaciones en cuestión formaban parte de un fraude cometido por el emisor de las facturas, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se ha aportado una prueba de esa naturaleza llevando a cabo, con arreglo a las normas en materia de prueba de Derecho nacional, una apreciación

global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 30, y el auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, no publicado, EU:C:2016:869, apartado 36).

- 66 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, ha de responderse a las cuestiones primera a cuarta que la Directiva 2006/112, interpretada a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional mediante la cual la Administración tributaria niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA satisfecho en relación con adquisiciones de bienes que le fueron entregados porque no cabe dar crédito a las facturas correspondientes a esas adquisiciones ya que, en primer término, la fabricación de tales bienes y su entrega no pudieron ser realizadas, por falta de los medios materiales y los recursos humanos necesarios, por quien emitió esas facturas y, en consecuencia, dichos bienes fueron adquiridos realmente a una persona no identificada; en segundo término, las normas nacionales en materia de contabilidad no fueron cumplidas; en tercer término, la cadena de entregas de tales adquisiciones no estaba justificada desde un punto de vista económico, y, en cuarto término, existen irregularidades que viciaron determinadas operaciones anteriores que formaban parte de esta cadena de entregas. Para fundamentar tal negativa debe probarse de modo suficiente en Derecho que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude o que ese sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que dichas operaciones formaban parte de un fraude cometido por el emisor de las facturas o por cualquier otro operador situado en un eslabón anterior de dicha cadena de entregas, extremo este cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional remitente.

### *Sobre la quinta cuestión prejudicial*

- 67 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se imponga al sujeto pasivo una multa tributaria que asciende al doble del importe de la deducción del IVA efectuada ilegalmente, aunque el Tesoro Público no haya sufrido una pérdida de ingresos fiscales. Pregunta, asimismo, si cabe considerar que se cumple alguno de los supuestos de hecho para la aplicación del artículo 170, apartado 1, tercera frase, de la Ley de Procedimiento General Tributario cuando el sujeto pasivo ha puesto a disposición de la Administración tributaria todos los documentos que obran en su poder y ha incluido en su declaración del IVA las facturas que ha elaborado.
- 68 A este respecto, debe recordarse que, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho nacional, ya que esta tarea incumbe exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente [sentencia de 30 de enero de 2020, Generics (UK) y otros, C-307/18, EU:C:2020:52, apartado 25 y jurisprudencia citada]. En consecuencia, la segunda parte de esta cuestión prejudicial, dirigida a la interpretación del Derecho nacional, es inadmisibile.
- 69 Por lo que se refiere a la segunda parte de dicha cuestión prejudicial, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia [sentencia de 26 de marzo de 2020, Miasto Łowicz y Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Régimen disciplinario aplicable a los jueces) C-558/18 y C-563/18, EU:C:2020:234, apartado 43 y jurisprudencia citada]. El Tribunal de Justicia solo puede negarse a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada carece de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o, también, cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los datos de hecho y de Derecho

necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le han planteado (sentencia de 10 de diciembre de 2018, *Wightman y otros*, C-621/18, EU:C:2018:999, apartado 27 y jurisprudencia citada).

- 70 El procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, gracias al cual el primero proporciona a los segundos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que les son necesarios para la solución de los litigios que deben resolver. La justificación de la remisión prejudicial no es, sin embargo, la formulación de opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino su necesidad para la resolución efectiva de un litigio [sentencia de 26 de marzo de 2020, *Miasto Łowicz y Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową* (Régimen disciplinario aplicable a los jueces), C-558/18 y C-563/18, EU:C:2020:234, apartado 44 y jurisprudencia citada].
- 71 En el presente asunto, tal como se desprende de la resolución de remisión, el artículo 170, apartado 1, frase tercera, de la Ley de Procedimiento General Tributario, aplicado por la Administración tributaria en el litigio principal, prevé una multa que asciende al 200 % de la cantidad no ingresada si la diferencia respecto al importe adeudado está vinculada a la ocultación de ingresos o a la falsificación o a la destrucción de pruebas, de libros de contabilidad o de registros. La cuestión de la proporcionalidad de esta sanción solo puede plantearse si concurren los elementos que definen esta disposición y la situación examinada está incluida en su ámbito de aplicación. Ahora bien, no resulta de la descripción de la situación expuesta por el órgano jurisdiccional remitente que este sea el caso.
- 72 En estas circunstancias, la primera parte de la quinta cuestión prejudicial resulta hipotética y la respuesta a la misma no es necesaria para la resolución del litigio. De ello se sigue que es también inadmisibile.

### *Sobre la sexta cuestión prejudicial*

- 73 Mediante su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si debe considerarse que el derecho de los sujetos pasivos de reclamar judicialmente una indemnización garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado por el artículo 47 de la Carta, cuando la jurisprudencia del tribunal nacional que resuelve en última instancia es, de modo constante, contraria a la Directiva 2006/112 tal como la interpreta el Tribunal de Justicia, dado que los órganos jurisdiccionales inferiores no pueden plantear ante el Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial en todos los asuntos de los que conocen.
- 74 A este sentido, es preciso comenzar señalando que la cuestión del derecho a la indemnización del daño causado por la inobservancia del Derecho de la Unión es ajena al objeto del litigio principal. Seguidamente, el órgano jurisdiccional remitente no pone de manifiesto ningún tipo de obstáculo de los justiciables para presentar un recurso contra las resoluciones de la Administración tributaria ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Por último, tampoco alega que el Derecho nacional le impida plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia cuando estime que la jurisprudencia del tribunal superior es contraria al Derecho de la Unión o cuando albergue dudas a este respecto, ni que esté vinculado, con arreglo al Derecho procesal nacional, por las apreciaciones sobre cuestiones jurídicas o por instrucciones impartidas por este tribunal superior en caso de que estime, habida cuenta de la interpretación que solicita del Tribunal de Justicia, que estas apreciaciones o instrucciones no son conformes con el Derecho de la Unión.
- 75 Debe recordarse a este respecto que el órgano jurisdiccional que no resuelve en última instancia debe tener la libertad, en particular, de someter al Tribunal de Justicia las cuestiones que le preocupan, si considera que la valoración jurídica efectuada por el órgano de rango superior pudiera llevarle a dictar una sentencia contraria al Derecho de la Unión. Por lo demás, es preciso subrayar que la facultad reconocida al juez nacional por el artículo 267 TFUE, párrafo segundo, de solicitar una interpretación

prejudicial del Tribunal de Justicia antes de dejar, llegado el caso, sin aplicar las instrucciones de un órgano jurisdiccional superior que resulten contrarias al Derecho de la Unión no puede transformarse en una obligación (sentencia de 5 de octubre de 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, apartados 27 y 28).

- 76 De lo anterior resulta que la sexta cuestión prejudicial, que manifiestamente no guarda relación con el objeto y la realidad del litigio principal, es inadmisibles a la luz de la jurisprudencia citada en el anterior apartado 69.

### **Costas**

- 77 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Décima) resuelve:

**La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, interpretada a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional mediante la cual la Administración tributaria niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA satisfecho en relación con adquisiciones de bienes que le fueron entregados porque no cabe dar crédito a las facturas correspondientes a esas adquisiciones ya que, en primer término, la fabricación de tales bienes y su entrega no pudieron ser realizadas, por falta de los medios materiales y los recursos humanos necesarios, por quien emitió esas facturas y, en consecuencia, dichos bienes fueron adquiridos realmente a una persona no identificada; en segundo término, las normas nacionales en materia de contabilidad no fueron cumplidas; en tercer término, la cadena de entregas de tales adquisiciones no estaba justificada desde un punto de vista económico, y, en cuarto término, existen irregularidades que viciaron determinadas operaciones anteriores que formaban parte de esta cadena de entregas. Para fundamentar tal negativa debe probarse de modo suficiente en Derecho que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude o que ese sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que dichas operaciones formaban parte de un fraude cometido por el emisor de las facturas o por cualquier otro operador situado en un eslabón anterior de dicha cadena de entregas, extremo este cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas