



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 11 de enero de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Denegación del derecho a deducción — Obligaciones del sujeto pasivo — Deber de diligencia — Carga de la prueba — Principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica — Primacía del Derecho de la Unión — Contradicción entre la jurisprudencia de un órgano jurisdiccional nacional y el Derecho de la Unión»

En el asunto C-537/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 31 de mayo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de agosto de 2022, en el procedimiento entre

Global Ink Trade Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente), P. G. Xuereb y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. A. Sipos, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del principio de primacía del Derecho de la Unión y de los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Global Ink Trade Kft. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), relativo a la denegación por esta última del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a determinadas adquisiciones de bienes.

Marco jurídico

- 3 El artículo 167 de la Directiva sobre el IVA establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
- 4 A tenor del artículo 168, letra a), de esta Directiva:

«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;

[...]».
- 5 En virtud del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, para poder ejercer el derecho a la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), de esa Directiva, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a los requisitos establecidos en la misma Directiva.
- 6 El artículo 273, párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«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, [y] a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 Global Ink Trade ejerce una actividad de comercio al por mayor en Hungría. Durante el período comprendido entre julio de 2012 y junio de 2013, dicha empresa adquirió diverso material de oficina. La mayoría de las facturas correspondientes a esas adquisiciones indican que el proveedor de los bienes fue la empresa húngara Office Builder Kft.
- 8 Con ocasión de unas verificaciones llevadas a cabo en los locales de Office Builder, la Administración tributaria comprobó, en particular, que esta empresa no ejercía ninguna actividad económica real ni había cumplido con sus obligaciones tributarias. El gerente de Office Builder, internado en un establecimiento penitenciario en marzo de 2013, afirmó no haber emitido factura alguna ni mantenido ningún tipo de correspondencia con Global Ink Trade. Además, la Administración tributaria constató que la dirección de correo electrónico utilizada para la correspondencia entre Office Builder y Global Ink Trade no era la dirección de correo electrónico oficial de Office Builder.
- 9 La Administración tributaria procedió asimismo al interrogatorio de testigos, quienes confirmaron que los bienes de que se trata habían sido entregados a Global Ink Trade. El gerente de Global Ink Trade declaró que había mantenido relaciones comerciales con Office Builder a raíz de un anuncio publicado por dicho gerente en un periódico local, así como que había comprobado los datos de esta última empresa en el Registro Mercantil y que se había reunido personalmente con un representante de la misma, pero que todas las comunicaciones posteriores se habían efectuado por correo electrónico.
- 10 Sobre la base de las pruebas recabadas, la Administración tributaria consideró que las facturas supuestamente emitidas por Office Builder a favor de Global Ink Trade no eran fidedignas, ya que el gerente de Office Builder negaba expresamente haberlas emitido. Consecuentemente, dicha Administración concluyó que las operaciones descritas en esas facturas no habían tenido lugar entre ambas empresas. Por consiguiente, la Administración tributaria decidió denegar a Global Ink Trade el derecho a deducir el IVA que figuraba en las facturas, basándose, entre otras razones, en que dicha empresa no había actuado con la diligencia debida en el ejercicio de su actividad, concretamente al no informarse suficientemente sobre la identidad real de su proveedor y sobre el cumplimiento por parte de este de sus obligaciones tributarias, por lo que había incurrido en fraude pasivo.
- 11 Global Ink Trade ha interpuesto un recurso contencioso-administrativo contra esa resolución ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), a saber, el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la negativa de la Administración tributaria a reconocer el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las facturas controvertidas se basa en hechos no acreditados y que dicha Administración no ha tenido en cuenta que recae en ella la carga de la prueba.
- 12 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente observa que las disposiciones pertinentes de la Directiva sobre el IVA han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia en asuntos similares, relativos a Hungría, mediante los autos de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, en lo sucesivo, «auto Vikingo Fővállalkozó», EU:C:2020:673), y Crewprint (C-611/19, en lo sucesivo, «auto Crewprint», EU:C:2020:674). Sin embargo, según dicho órgano jurisdiccional, la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) continúa aplicando su jurisprudencia

anterior a esos autos, que al parecer restringe el derecho a la deducción del IVA mediante exigencias que no tienen fundamento en la Directiva sobre el IVA, al considerar que dichos autos no contienen elementos nuevos para la interpretación del Derecho de la Unión.

- 13 En particular, el órgano jurisdiccional remitente señala que, a resultas de la jurisprudencia de la Kúria (Tribunal Supremo), todos los sujetos pasivos tienen la obligación de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, en particular por cuanto respecta al cumplimiento por parte de estos de sus propias obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, a pesar de que del auto Vikingo Fővállalkozó se desprende que no cabe imponer tales comprobaciones al sujeto pasivo que ejerce su derecho a la deducción del IVA. Así pues, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, existe una divergencia entre los tribunales húngaros en cuanto a las consecuencias que deben extraerse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente indica que también la Administración tributaria continúa aplicando exigencias incompatibles con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Estas exigencias son, además, contrarias a una circular publicada por la propia Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, lo cual, según el órgano jurisdiccional remitente, vulnera el principio de seguridad jurídica. Entre tales exigencias figura, en particular, la obligación de mantener contactos personales con cada proveedor y de utilizar exclusivamente la dirección electrónica oficial de este.
- 14 Dado que está vinculado, en principio, por las sentencias de la Kúria (Tribunal Supremo) y que tiene la obligación de motivar cualquier desviación en su apreciación jurídica con respecto a dichas sentencias, las cuales tienen carácter de precedente vinculante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, habida cuenta del principio de primacía del Derecho de la Unión, debe dejar efectivamente inaplicadas las sentencias de la Kúria (Tribunal Supremo) que le parezcan incompatibles con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia en los autos Vikingo Fővállalkozó y Crewprint.
- 15 En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Supone una vulneración del principio de primacía del Derecho de la Unión y del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, “Carta”) el hecho de que el órgano jurisdiccional de un Estado miembro que resuelve en última instancia interprete una resolución del Tribunal de Justicia (adoptada bajo la forma de auto en respuesta a una petición de decisión prejudicial cuyo objeto era precisamente la jurisprudencia desarrollada por ese mismo órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia) en el sentido de que no contiene ningún elemento nuevo que tenga o que pueda tener por efecto la revocación de anteriores resoluciones del Tribunal de Justicia o un cambio en la jurisprudencia nacional previa desarrollada por el órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia?
 - 2) ¿Deben interpretarse el principio de primacía del Derecho de la Unión y el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta en el sentido de que el principio de primacía de las resoluciones del Tribunal de Justicia se aplica incluso en el supuesto de que el órgano jurisdiccional de un Estado miembro que resuelve en última instancia invoque también sus sentencias anteriores como precedente? ¿Puede darse una respuesta diferente a la luz del artículo 99 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia cuando la resolución del Tribunal de Justicia adopta la forma de auto?

- 3) En el marco de la obligación general de control del contribuyente, con independencia de la realización y de la naturaleza de la operación económica que conste en las facturas, y habida cuenta de los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva [sobre el IVA], así como de los principios de seguridad jurídica y de neutralidad fiscal, ¿es posible exigir al contribuyente, como requisito del derecho a la deducción del IVA —sin que exista una disposición normativa al respecto en el Estado miembro—, que mantenga contactos en persona con el emisor de la factura o que solo se ponga en contacto con su proveedor en la dirección de correo electrónico comunicada de manera oficial? ¿Puede considerarse que estas circunstancias revelan un incumplimiento, demostrado con hechos objetivos, de la diligencia debida que cabe esperar del contribuyente, teniendo en cuenta que tales circunstancias no existían todavía en el momento en que el contribuyente llevó a cabo las comprobaciones correspondientes antes de entablar la relación comercial, sino que son elementos de la relación comercial existente entre las partes?
- 4) ¿Son conformes con los artículos citados de la Directiva sobre el IVA y con el principio de neutralidad fiscal, pero sobre todo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en el contexto de la interpretación de dichos preceptos, impone la carga de la prueba a la autoridad tributaria, una interpretación jurídica y una práctica desarrolladas en un Estado miembro por las cuales se deniega el derecho a deducir el IVA a un sujeto pasivo que tiene una factura conforme con la Directiva sobre el IVA al considerarse que este no ha actuado en el tráfico comercial con la diligencia debida porque no ha acreditado una conducta que permita determinar que su actividad no se limitaba simplemente a la mera recepción de facturas que cumplieran los requisitos formales exigidos, aunque el sujeto pasivo haya adjuntado toda la documentación relativa a las operaciones controvertidas y la autoridad tributaria haya rechazado otras proposiciones de prueba presentadas por aquel durante el procedimiento tributario?
- 5) A la luz de los artículos citados de la Directiva sobre el IVA y del principio fundamental de seguridad jurídica, ¿puede considerarse un hecho objetivo la constatación, realizada en relación con la diligencia debida, de que el emisor de la factura no ejercía actividad económica alguna, en caso de que la autoridad tributaria considere que no se ha demostrado la realización efectiva (por tanto, la existencia real) de una operación económica —que ha quedado documentada por medio de facturas, contratos y otros justificantes contables, así como mediante la correspondencia, y que ha sido confirmada por las declaraciones de la empresa de almacenamiento, así como del administrador y del empleado del contribuyente—, y dicha autoridad se base para ello exclusivamente en la declaración del administrador de la empresa suministradora que niega la existencia de dicha operación, sin tener en cuenta las circunstancias en las que se produjo tal declaración, los intereses del declarante ni el hecho de que, a tenor de la documentación obrante en autos, el propio declarante había fundado la empresa y, según los datos de que se dispone, un mandatario actuaba en nombre de esta?
- 6) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva sobre el IVA relativas a la deducción de este impuesto en el sentido de que, en caso de que la autoridad tributaria descubra durante el procedimiento tributario que los bienes que figuran en las facturas son de origen comunitario y que el contribuyente es el segundo miembro de una cadena [de entregas], el diseño de este modelo —teniendo en cuenta que los bienes de origen comunitario están exentos de IVA, de modo que el primer adquirente húngaro no tiene derecho a deducir el IVA, solo lo tiene el segundo miembro de la cadena— es un hecho objetivo suficiente por sí mismo para demostrar el fraude fiscal, o debe la autoridad tributaria también en este caso acreditar con

hechos objetivos qué miembro o miembros de la cadena cometieron fraude fiscal, cuál fue su *modus operandi* y si el contribuyente tuvo conocimiento o pudo haber tenido conocimiento de ello empleando la diligencia debida?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

- 16 Con carácter preliminar, habida cuenta de que el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia, mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, sus dudas acerca de la interpretación del principio de primacía del Derecho de la Unión y del artículo 47 de la Carta, ha de señalarse que, en virtud de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente se considera vinculado por las sentencias de tribunales nacionales superiores, aun cuando estas contengan apreciaciones jurídicas que le parezcan incompatibles con el Derecho de la Unión.
- 17 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente no explica cuál es la relación que establece entre el artículo 47 de la Carta, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, y dicha normativa nacional. Además, como señala la Comisión Europea en sus observaciones escritas, la resolución de remisión no menciona ningún obstáculo que impida al órgano jurisdiccional remitente plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia en caso de duda sobre la compatibilidad de la jurisprudencia nacional en cuestión con el Derecho de la Unión. En estas circunstancias, únicamente ha lugar a responder a las referidas cuestiones prejudiciales a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión.
- 18 Por consiguiente, procede considerar que, mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, a las que conviene responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual las apreciaciones jurídicas efectuadas por un órgano jurisdiccional nacional superior vinculan a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores, quienes están obligados a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones, aun cuando consideren, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia, que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho.

Sobre la admisibilidad

- 19 El Gobierno húngaro sostiene que estas cuestiones prejudiciales son inadmisibles. En efecto, en su opinión, el órgano jurisdiccional remitente pretende cuestionar con ellas las resoluciones dictadas por la Kúria (Tribunal Supremo) en los asuntos que dieron lugar a los autos Vikingo Fővállalkozó y Crewprint, basándose en que dichas resoluciones no son conformes con los citados autos. Así pues, considera que las referidas cuestiones prejudiciales carecen de pertinencia para la resolución del litigio principal, ya que este no guarda relación alguna con aquellos asuntos.
- 20 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, 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. El Tribunal de Justicia solo puede

abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 14 de septiembre de 2023, *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, apartado 35 y jurisprudencia citada).

- 21 En el caso de autos, ha de señalarse que el órgano jurisdiccional remitente pone de manifiesto una posible contradicción entre las resoluciones de la Kúria (Tribunal Supremo) y los autos *Vikingo Fővállalkozó y Crewprint*. Pues bien, a la vista de que el órgano jurisdiccional remitente considera que debe hacer referencia a la doctrina sentada en esos autos para la resolución del litigio principal y de que, no obstante, según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, dicho órgano jurisdiccional está vinculado por las resoluciones de la Kúria (Tribunal Supremo), las cuestiones prejudiciales planteadas guardan relación con el objeto del litigio principal y no revisten carácter hipotético. Además, el Tribunal de Justicia dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a dichas cuestiones.
- 22 Por consiguiente, las cuestiones prejudiciales primera y segunda son admisibles.

Sobre el fondo

- 23 Conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia de este Derecho sobre el Derecho de los Estados miembros. Por consiguiente, este principio impone a todos los órganos de los Estados miembros la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión, sin que el Derecho de los Estados miembros pueda mermar la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados. De ello se desprende que, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, la invocación por un Estado miembro de disposiciones de Derecho nacional, aunque sean de rango constitucional, no puede afectar a la unidad y a la eficacia del Derecho de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de junio de 2023, *Comisión/Polonia (Independencia y vida privada de los jueces)*, C-204/21, EU:C:2023:442, apartado 77, y de 24 de julio de 2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, apartado 128 y jurisprudencia citada].
- 24 En este contexto, es preciso señalar que el juez nacional que haya ejercido la facultad que le otorga el artículo 267 TFUE está vinculado, a la hora de resolver el litigio principal, por la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión efectuada por el Tribunal de Justicia y, por lo tanto, debe dejar de lado, en su caso, las apreciaciones de un órgano jurisdiccional nacional superior si, habida cuenta de la interpretación dada por el Tribunal de Justicia, considera que tales apreciaciones no son compatibles con el Derecho de la Unión, dejando en su caso inaplicada una norma nacional que lo obligue a seguir las resoluciones de dicho órgano jurisdiccional superior (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de julio de 2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, apartados 132 y 133 y jurisprudencia citada).
- 25 En estas circunstancias, el requisito de que se garantice la plena eficacia del Derecho de la Unión incluye la obligación de ese juez nacional de modificar, en caso necesario, una jurisprudencia reiterada si esta se basa en una interpretación del Derecho interno incompatible con el Derecho de la Unión (sentencia de 9 de septiembre de 2021, *Dopravní podnik hl. m. Prahy*, C-107/19, EU:C:2021:722, apartado 47 y jurisprudencia citada).

- 26 Asimismo, cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ya haya dado previamente una respuesta clara a una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión, el referido juez nacional debe hacer todo lo necesario para aplicar esa interpretación (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 27 A este respecto, como apuntan el Gobierno húngaro y la Comisión, es irrelevante que la interpretación formulada por el Tribunal de Justicia revista la forma de una sentencia o de un auto motivado a efectos del artículo 99 del Reglamento de Procedimiento. En efecto, ninguna disposición de los Tratados, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o del Reglamento de Procedimiento establece, en el marco del procedimiento prejudicial, distinción alguna entre las sentencias y los autos motivados, ni en cuanto a su alcance y ni en relación con sus efectos. De este modo, un juez nacional no puede ignorar un auto por el motivo de que, a diferencia de una sentencia, este no contenga supuestamente elementos nuevos para la interpretación del Derecho de la Unión.
- 28 Por lo tanto, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente está vinculado, para la resolución del litigio principal, por la interpretación del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia y, en su caso, deberá apartarse de la apreciación realizada por la Kúria (Tribunal Supremo) en resoluciones anteriores que, según el Derecho nacional, tienen carácter de precedente vinculante, si considera, habida cuenta de dicha interpretación, que tal apreciación no es conforme con el Derecho de la Unión.
- 29 De las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente y del Gobierno húngaro se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal faculta a dicho órgano jurisdiccional para apartarse de las resoluciones anteriores de la Kúria (Tribunal Supremo), aun cuando estas tengan carácter de precedente vinculante, siempre y cuando, en particular, dicho órgano jurisdiccional considere que tales resoluciones son incompatibles con el Derecho de la Unión y su apreciación al respecto esté motivada. En este contexto, no parece que la obligación de motivación que incumbe a este respecto al órgano jurisdiccional remitente menoscabe, por sí sola, la primacía del Derecho de la Unión, ya que ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia muestra que tal obligación constituya un obstáculo haga excesivamente difícil el ejercicio por dicho órgano jurisdiccional de la facultad de apartarse de las resoluciones anteriores de la Kúria (Tribunal Supremo).
- 30 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que obliga al juez nacional, que ha ejercido la facultad que le confiere el artículo 267 TFUE, a apartarse de las apreciaciones jurídicas de un órgano jurisdiccional nacional superior si, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia en forma de sentencia o de auto motivado en el sentido del artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, considera que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho. No obstante, este principio no se opone a una normativa nacional que se limite a obligar a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones.

Cuestiones prejudiciales tercera a quinta

- 31 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera a quinta, a las que procede responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de manifiesto una falta de diligencia imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida los sujetos pasivos.
- 32 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 sobre el IVA 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 33 Por cuanto se refiere a las exigencias o requisitos materiales a los que está supeditado el derecho a deducir el IVA, del artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA se desprende que, para poder acogerse a ese derecho, es preciso, por un lado, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otro, que los bienes o servicios en los cuales se fundamenta el derecho a deducción sean utilizados posteriormente por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, así como que, previamente, esos bienes o servicios 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 requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a los requisitos establecidos en esa misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 34 Los citados requisitos materiales del derecho a deducción solo se cumplen en caso de que se haya realizado efectivamente la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiere la factura. El Tribunal de Justicia ya 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 [auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, apartado 46 y jurisprudencia citada, y sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 36].
- 35 No obstante, el derecho a deducción puede denegarse al sujeto pasivo si se prueba objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva. En efecto, es necesario recordar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el IVA y que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Así pues, aun cuando se dieran los requisitos materiales para el

derecho a deducción, corresponde a las autoridades y tribunales nacionales denegar ese derecho cuando resulte objetivamente acreditado que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva [sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartados 40 y 41 y jurisprudencia citada].

- 36 Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude del IVA, sino también cuando se acredite objetivamente que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en los cuales se fundamenta el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude [sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 42 y jurisprudencia citada].
- 37 Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude del IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si las autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos [sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 43 y jurisprudencia citada].
- 38 A este respecto, puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, la Administración tributaria debe acreditar estos elementos objetivos 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 39 En este contexto, la diligencia que se requiere del sujeto pasivo y las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cerciorarse de que, mediante su adquisición, no participa en una operación que forma parte de un fraude cometido por un operador anterior dependen de las circunstancias del caso y, en particular, de si existen o no indicios que permitan al sujeto pasivo, en el momento de la adquisición que realiza, sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude. Así, ante indicios de fraude, cabe esperar una mayor diligencia del sujeto pasivo. Sin embargo, no puede exigírsele que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, como las que la Administración tributaria tiene capacidad para realizar (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 52, y auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, apartado 70).
- 40 La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia forma parte de la apreciación de los hechos del litigio principal y, por tanto, de la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales. Corresponde a dichos órganos jurisdiccionales apreciar si, habida cuenta de las circunstancias del caso, el sujeto pasivo actuó con la suficiente diligencia y adoptó las medidas que razonablemente se le pueden exigir en tales circunstancias (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 53 y jurisprudencia citada).

- 41 A este respecto, la Directiva sobre el IVA no se opone, en principio, a que los Estados miembros adopten una normativa o una circular con el fin de precisar el grado de diligencia exigido al sujeto pasivo y de orientar la evaluación por parte de la Administración tributaria, estableciendo criterios a este respecto. En efecto, en virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.
- 42 Sin embargo, como se desprende de reiterada jurisprudencia, una medida de este tipo no puede dar lugar a que se cuestione sistemáticamente el derecho a deducción del IVA y, por tanto, la neutralidad de este impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 32 y jurisprudencia citada). Tampoco puede menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión en cuanto a la práctica de la prueba en materia de fraude del IVA.
- 43 De este modo, tal medida no puede poner en entredicho la obligación de las autoridades tributarias, recordada en el apartado 37 de la presente sentencia, de acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de que se trate formaba parte de un fraude de este tipo. Asimismo, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 39 de la presente sentencia, la referida medida no puede dar lugar a que recaiga en el sujeto pasivo la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre su proveedor.
- 44 Por lo tanto, cuando la Administración tributaria se base, en particular, en irregularidades cometidas en la esfera del emisor de una factura, la apreciación de los medios de prueba no puede dar lugar a que se obligue indirectamente al sujeto pasivo destinatario de la factura a realizar comprobaciones sobre la otra parte contratante que, en principio, no le incumben (véase, en este sentido, el auto de 16 de mayo de 2013, *Hardimpex*, C-444/12, EU:C:2013:318, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 45 Por último, la aplicación de una medida como la contemplada en el apartado 41 de la presente sentencia debe ser conforme con el principio de seguridad jurídica. A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben ser respetados tanto por las instituciones de la Unión Europea como por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (sentencia de 9 de julio de 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 46 Tal y como ha declarado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, de ello resulta, en particular, que la normativa de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables, y que este imperativo de seguridad jurídica reviste especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone. Asimismo, en los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión, las normas jurídicas de los Estados miembros deben formularse de una manera inequívoca, que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento (sentencia de 9 de julio de 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada).

- 47 En el caso de autos, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que la denegación a Global Ink Trade del derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de determinados bienes que le habían sido suministrados se debe a que las facturas relativas a dichos bienes no se consideraban fidedignas, a causa, en particular, de una incertidumbre acerca de la identidad real del proveedor de los bienes. En este contexto, parece que la Administración tributaria se basó igualmente en el hecho de que el gerente de la empresa emisora de dichas facturas había incumplido sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, de lo cual debía haber tenido conocimiento supuestamente Global Ink Trade. La Administración tributaria consideró, a este respecto, que Global Ink Trade había incurrido en fraude pasivo.
- 48 Como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 37 y 40 de la presente sentencia, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la Administración tributaria ha demostrado de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permiten concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude de este tipo, así como evaluar si, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, el sujeto pasivo actuó con la suficiente diligencia y adoptó las medidas que razonablemente se le pueden exigir en tales circunstancias.
- 49 Si bien es cierto que, ante indicios de fraude del IVA, cabe esperar del sujeto pasivo una mayor diligencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar que las exigencias de la Administración tributaria no obligan al sujeto pasivo a efectuar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, trasladándole *de facto* la realización de los actos de control que incumben a dicha Administración, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 39 y 44 de la presente sentencia.
- 50 En particular, procede recordar que la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho ha cumplido sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA (véase, en este sentido, el auto Vikingo Fővállalkozó, apartado 56 y jurisprudencia citada).
- 51 Por último, por cuanto se refiere al principio de seguridad jurídica, corresponde además al órgano jurisdiccional remitente examinar si la Administración tributaria ha respetado este principio al ejercer las facultades que le han sido conferidas. En este contexto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente examinar si la circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos que resulta aplicable a los hechos controvertidos en el litigio principal estaba formulada de manera inequívoca, si su aplicación era previsible para los justiciables, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 45 y 46 de la presente sentencia, y si los requisitos aplicados por dicha Administración no eran contrarios a esa circular.
- 52 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera a quinta que los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de

manifiesto una falta de diligencia imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, siempre y cuando:

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

Sexta cuestión prejudicial

- 53 Mediante esta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», a que la Administración tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular, sin identificar a todos los actores que han participado en ese fraude y sus respectivas actuaciones.
- 54 De la jurisprudencia recordada en los apartados 35 a 38 de la presente sentencia se deduce que la Administración tributaria que tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducción debe acreditar suficientemente con arreglo a Derecho, de conformidad con las normas en materia de prueba establecidas en el Derecho nacional y sin menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión, tanto los elementos objetivos que acrediten la existencia del fraude del IVA en sí como aquellos que acrediten que el sujeto pasivo cometió dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude.
- 55 Esta exigencia de prueba prohíbe, cualesquiera que sean el tipo de fraude o las actuaciones examinadas, recurrir a suposiciones o a presunciones que, al invertir la carga de la prueba, tengan como efecto menoscabar el principio fundamental del sistema común del IVA que constituye el derecho a deducción y, por tanto, la eficacia del Derecho de la Unión (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 34).
- 56 Por consiguiente, si bien la existencia de una cadena de facturación circular es un indicio serio de la existencia de un fraude, que debe tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, no cabe admitir que la Administración tributaria pueda limitarse, a efectos de probar la existencia de un fraude de tipo «carrusel», a demostrar que la operación en cuestión forma parte de una cadena de facturación circular (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 35).

- 57 Incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y aportar la prueba de las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude. No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en él no implica necesariamente que se hayan identificado a todos los actores que participaron en el fraude y sus respectivas actuaciones. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba de modo suficiente en Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, apartado 36).
- 58 Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión prejudicial que la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que:
- se opone, cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», a que dicha Administración se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;
 - incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

Costas

- 59 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Primera) declara:

- 1) **El principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que obliga al juez nacional, que ha ejercido la facultad que le confiere el artículo 267 TFUE, a apartarse de las apreciaciones jurídicas de un órgano jurisdiccional nacional superior si, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia en forma de sentencia o de auto motivado en el sentido del artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, considera que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho. No obstante, este principio no se opone a una normativa nacional que se limite a obligar a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones.**
- 2) **Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria**

deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de manifiesto una falta de diligencia imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, siempre y cuando:

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

3) La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone, cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», a que dicha Administración se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;
- incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

Firmas