

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088144

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 24 de noviembre de 2022

Sala 5.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-596/21

#### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Cadena de entregas. Denegación al segundo adquirente de la devolución del IVA soportado por fraude que afecta a parte del IVA de la primera adquisición.** El mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones se considera, a efectos de la Directiva 2006/112, participación en dicho fraude. El único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción en tal situación es la adquisición de dichos bienes o servicios. Dicha adquisición facilita el fraude al permitir la venta de los productos de que se trata, lo cual basta para acarrear la denegación del derecho a deducción del IVA soportado. Cuando se ha acreditado debidamente que el segundo adquirente sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA, extremo que en el asunto principal le corresponde al tribunal remitente comprobar, el hecho de que el primer adquirente de un bien también estuviera al corriente del fraude cometido por el vendedor inicial y lo facilitara no impide que se pueda denegar a ese segundo adquirente la deducción del IVA pagado con motivo de una operación a la que afecte dicho fraude o que haya tenido lugar después de él. Dado que el desconocimiento de la existencia de un fraude que haya viciado la operación gravada que dé derecho a deducción, a pesar de la realización de las comprobaciones que pudieran exigírsele razonablemente a cualquier operador económico, constituye, así pues, un requisito material implícito del derecho a deducción, al sujeto pasivo que no cumpla ese requisito debe denegársele íntegramente el ejercicio de su derecho a deducción. El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que el mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que estaba implicada en un fraude cometido con anterioridad basta para considerar que ese sujeto pasivo participó en dicho fraude y para privarlo del derecho a deducción, sin que sea necesario acreditar siquiera la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Por tanto, los arts. 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del IVA soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, y en este caso debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14, 167, 168, 178 y 273.

#### PONENTE:

*Don D. Gratsias.*

En el asunto C-596/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Nürnberg (Tribunal de lo Tributario de Núremberg, Alemania), mediante resolución de 21 de septiembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de septiembre de 2021, en el procedimiento entre

A

y

**Finanzamt M,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. D. Gratsias (Ponente), M. Ilešič, I. Jarukaitis y Z. Csehi, 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 alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por los Sres. R. Pethke y V. Uher, en calidad de agentes;

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 de los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre A y el Finanzamt M (Oficina Tributaria de M, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la denegación del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición en el ejercicio 2011 de un vehículo.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3. Según el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 1, titulado «Entregas de bienes», de su título IV, titulado a su vez «Hecho imponible», las transmisiones de bienes efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta tendrán la consideración de entregas de bienes.

4. El artículo 167 de la referida Directiva, que figura en el capítulo 1, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», de su título X, titulado «Deducciones», dispone:

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

5. El artículo 168 de la citada Directiva, que figura en ese mismo capítulo 1, 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. A tenor del artículo 178 de la misma Directiva, que figura en el capítulo 4, titulado «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», del ya mencionado título X:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), 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 el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...]».

7. Según el artículo 203 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 1, titulado «Obligación de pago», del título XI de dicha Directiva, titulado a su vez «Obligación de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo»:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

8. El artículo 273 de la referida Directiva, que figura en el capítulo 7, titulado «Disposiciones diversas», del título XI de la misma Directiva, tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, 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.

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

### **Derecho alemán**

9. El artículo 3, apartado 3, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») establece lo siguiente:

«En el negocio de comisión [artículo 383 del Handelsgesetzbuch (Código de Comercio)], se produce una entrega entre el comitente y el comisionista. En caso de comisión de venta, el comisionista será considerado adquirente; en caso de comisión de compra, lo será el comitente.»

10. El artículo 15, apartado 1, de la UStG, en su versión aplicable en el momento de los hechos del litigio principal, establece:

«El empresario podrá deducir las siguientes cuotas soportadas:

1. el impuesto legalmente devengado por bienes entregados y servicios prestados a su empresa por otros empresarios. Para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 14 y 14a. [...]»

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

11. Durante 2011, A, comerciante y demandante en el litigio principal, compró para su empresa a C, que fingía ser W, un vehículo de segunda mano (en lo sucesivo, «vehículo controvertido»). W sabía que C fingía ser él y lo consintió. C expidió a W una factura por la entrega del vehículo controvertido por un importe de 52 100,84 euros, más 9 899,16 euros en concepto de IVA, mientras que, posteriormente, W expidió al demandante en el litigio principal una factura por importe de 64 705,88 euros, más 12 294,12 euros en concepto de IVA. W entregó esa segunda factura a C, que a su vez se la entregó al demandante en el litigio principal.

12. A entregó a C un total de 77 000 euros, 64 705,88 euros de ellos por el valor del bien y 12 294,12 euros en concepto del IVA correspondiente. C se quedó todo el importe. En su contabilidad y en sus declaraciones fiscales, C consignó un precio de venta de 52 100,84 euros, más 9 899,16 euros de IVA, según lo que figuraba en la factura que él mismo le había expedido a W. Por consiguiente, C solo pagó el impuesto por esa última cuantía, esto es, 9 899,16 euros. Por su parte, W no consignó la operación en su contabilidad ni en sus declaraciones fiscales, por lo que tampoco pagó ningún impuesto por ese concepto.

13. A reclama la deducción de la cantidad de 12 294,12 euros en concepto de IVA soportado en la adquisición del vehículo controvertido. Por su parte, la Administración tributaria afirma que A no puede ejercer el derecho a deducción por IVA soportado alguno, pues debía saber que C estaba cometiendo fraude.

14. El tribunal remitente considera que, habida cuenta de varios elementos que considera «llamativos», A debería haberse cerciorado de la identidad de su contraparte. En ese caso habría constatado, por una parte, que C había ocultado su identidad de manera intencionada, lo que no podía tener otro objetivo que cometer un fraude respecto del IVA devengado por la venta del vehículo controvertido, y, por otra, que W no tenía intención de cumplir sus obligaciones fiscales.

15. Según el tribunal remitente, por lo que respecta a la cuota de 12 294,12 euros de IVA mencionada en la factura que W le expidió a A, concurren los requisitos para aplicar el derecho a deducir el impuesto soportado que se establecen en el artículo 15, apartado 1, punto 1, de la UStG. A su juicio, debido a que W consintió la actuación de C, se produjo entre ellos un caso atípico de comisión de venta, ya que el comitente, esto es, C, es también representante de W, que es el comisionista. Por consiguiente, procede considerar que C primero entregó el vehículo controvertido a W y que posteriormente W se lo entregó a A.

16. El tribunal remitente observa que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), posiblemente deba denegarse a A la deducción de los 12 294,12 euros, a pesar de que, en primer lugar, C solo eludió el IVA por importe de 2 394,96 euros y de que, en segundo lugar, ese importe constituye la diferencia entre el impuesto efectivamente pagado y el impuesto que se habría devengado de haberse liquidado la operación correctamente.

17. No obstante, el tribunal remitente estima que únicamente debe denegarse la deducción del IVA soportado en la medida en que sea necesario para compensar los ingresos fiscales perdidos por un comportamiento fraudulento. Con todo, el tribunal remitente observa asimismo que, según el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266), apartado 35, la finalidad de la denegación del derecho a deducir el IVA no depende de la obtención o no por quien participa en un fraude fiscal de una ventaja fiscal o económica, sino que es obstaculizar las operaciones de fraude, al privar de salida comercial a los bienes y servicios que han sido objeto de una operación que formaba parte de un fraude.

18. En esas condiciones, el tribunal remitente tendería a limitar la denegación del derecho de deducción del IVA soportado solo al perjuicio fiscal causado. Entiende que procede determinar dicho perjuicio comparando la cuota fiscal legalmente devengada por el conjunto de prestaciones con la cuota que efectivamente se pagó. Según ese enfoque, A podría deducir la cantidad de 9 899,16 euros en concepto de impuesto soportado. La deducción solo debería serle denegada por el importe superior a dicha cuantía, esto es, el importe de 2 394,96 euros equivalente al perjuicio fiscal sufrido.

19. En esas circunstancias, el Finanzgericht Nürnberg (Tribunal de lo Tributario de Núremberg, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto soportado correspondiente a la adquisición debido a que debía saber que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿está la denegación al segundo adquirente limitada cuantitativamente al perjuicio fiscal causado por el fraude?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿se calcula el perjuicio fiscal

a) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente liquidado;

b) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente satisfecho, o

c) de qué otro modo?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### Observaciones preliminares:

20. Aunque en la formulación de sus tres cuestiones el tribunal remitente no se refiriera a ninguna disposición concreta de la Directiva 2006/112 ni a ningún principio general del Derecho, de su petición se desprende que sus dudas se refieren a la interpretación de los artículos 167 y 168 de dicha Directiva, interpretados a la luz del principio

que prohíbe el fraude, que constituye un principio general del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, apartado 63).

**21.** A ese respecto, ha de recordarse ya de entrada que 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 y utilizados para las necesidades de actividades gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Por tanto, 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 ejercerlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (véase, en ese sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 31).

**22.** En particular, el régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la 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 (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 39).

**23.** Además, 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 (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 40).

**24.** Ello no obstante, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, de manera que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 21, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

**25.** Debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, o al menos la facilitaba. En efecto, ese sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude o facilitador de este, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse, en este sentido el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 22 y 23, y la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

**26.** En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 denegar 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 del IVA. En efecto, el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 25, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 49).

**27.** Con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA (sentencia de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, apartado 25).

**28.** Son esas las consideraciones que deben guiar el examen de las diferentes cuestiones planteadas por el tribunal remitente.



**Primera cuestión prejudicial**

**29.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del IVA soportado cuando sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude del IVA cometido por el vendedor inicial en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

**30.** Según se desprende del apartado 26 de la presente sentencia, el mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones se considera, a efectos de la Directiva 2006/112, participación en dicho fraude. El único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción en tal situación es la adquisición de dichos bienes o servicios. Dicha adquisición facilita el fraude al permitir la venta de los productos de que se trata, lo cual basta para acarrear la denegación del derecho a deducción del IVA soportado (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 26 y 34).

**31.** De ello se deduce que, cuando se ha acreditado debidamente que el segundo adquirente sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA, extremo que en el asunto principal le corresponde al tribunal remitente comprobar, el hecho de que el primer adquirente de un bien también estuviera al corriente del fraude cometido por el vendedor inicial y lo facilitara no impide que se pueda denegar a ese segundo adquirente la deducción del IVA pagado con motivo de una operación a la que afecte dicho fraude o que haya tenido lugar después de él.

**32.** Por tanto, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del IVA soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

**Segunda cuestión prejudicial**

**33.** Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar puede denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado por dicha operación, o bien en el sentido de que puede denegársele únicamente por el importe que supuso un perjuicio fiscal al Tesoro Público en el fraude cometido, cuando sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.

**34.** A ese respecto, procede recordar, por un lado, que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, de manera que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 21, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

**35.** Por lo que respecta al fraude, es de reiterada jurisprudencia que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. En efecto, ese sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt

Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 22 y 23, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

**36.** Por otro lado, procede subrayar que la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por el demandante en el litigio principal debe deslindarse de las sanciones que el Estado miembro puede establecer de conformidad con el artículo 273 de la Directiva 2006/112. Ciertamente es que los fraudes deben castigarse en el marco de la aplicación de las sanciones definidas por los Estados miembros para disuadir las conductas fiscales ilegales (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartados 26 y 38).

**37.** No obstante, de conformidad con el régimen armonizado del IVA, corresponde a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva o que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido, si hubiera realizado las comprobaciones que podían exigírsele razonablemente a cualquier operador económico, que la operación en la que participaba estaba vinculada con un fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 53, 54 y 59).

**38.** Dado que el desconocimiento de la existencia de un fraude que haya viciado la operación gravada que dé derecho a deducción, a pesar de la realización de las comprobaciones que pudieran exigírsele razonablemente a cualquier operador económico, constituye, así pues, un requisito material implícito del derecho a deducción, al sujeto pasivo que no cumpla ese requisito debe denegársele íntegramente el ejercicio de su derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 24, 31 y 33).

**39.** Esa conclusión se ve confirmada por los objetivos perseguidos por la obligación que recae sobre las autoridades y los tribunales nacionales de denegar el derecho a deducción cuando el sujeto pasivo supiera o debiera haber sabido que la operación formaba parte de un fraude. En efecto, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha exigencia tiene en especial por objetivo obligar a los sujetos pasivos a completar todas las diligencias que puedan exigírseles razonablemente en cualquier operación económica para cerciorarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**40.** Pues bien, tal objetivo no podría alcanzarse eficazmente si la denegación del derecho a deducción se limitara a la parte proporcional, de las cantidades pagadas en concepto del IVA devengado, que corresponda al importe que es objeto del fraude, puesto que, de hacerlo así, los sujetos pasivos únicamente se verían incentivados a adoptar las medidas adecuadas para limitar las consecuencias de un posible fraude, pero no siempre las que permiten asegurarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal o a facilitarlo.

**41.** Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que el mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que estaba implicada en un fraude cometido con anterioridad basta para considerar que ese sujeto pasivo participó en dicho fraude y para privarlo del derecho a deducción, sin que sea necesario acreditar siquiera la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 56).

**42.** Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.

### ***Tercera cuestión prejudicial***

**43.** A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la tercera.

**Costas**

44. 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

**1) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que**

**puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.**

**2) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, a la luz del principio de prohibición del fraude,**

**deben interpretarse en el sentido de que**

**debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.