

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088165

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 1 de diciembre de 2022

Sala 10.^a

Asunto n.º C-512/21

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Fraude carrusel. Prueba. Principios de neutralidad fiscal de efectividad y de proporcionalidad. Derecho a la tutela judicial efectiva. Derecho a un proceso equitativo. La Administración tributaria apreció que, durante los períodos examinados, el sujeto pasivo había participado en un fraude de tipo carrusel, basándose en la infracción de disposiciones del Derecho nacional en materia de seguridad en la cadena alimentaria y de disposiciones del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria. Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, 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 base 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. La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad 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 esta autoridad tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular. Incumbe a dicha autoridad 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 participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar 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. En caso de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, no llevar a cabo determinadas diligencias es lo que conlleva la denegación del derecho a deducción. La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación, con carácter complementario o subsidiario, en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude y el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte esa operación, se conocieran no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude. La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia cuando acredita, en particular, que ha establecido normas internas en materia de compras destinadas a comprobar la situación de sus socios comerciales y que rechaza cualquier pago en efectivo forma parte de la apreciación de los hechos del litigio principal y, por tanto, de la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales. La Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude; no obstante, no se le puede exigir que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria y corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si, habida cuenta de todas las circunstancias del caso, el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia y ha adoptado las medidas que se le pueden exigir razonablemente en tales circunstancias. Por otro lado, la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por un lado, se opone a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA por el único motivo de que no haya cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, y, por otro lado, el incumplimiento de estas obligaciones puede, no obstante, constituir un elemento entre otros con el que la autoridad tributaria puede acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación de dicho sujeto pasivo en ese fraude, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento. El derecho a un proceso equitativo, consagrado en el art.4 7 CDFUE, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la

participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las citadas obligaciones, si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante él. Cualesquiera que sean las normas nacionales que regulan el contrato de agencia y las estipulaciones del contrato de agencia mediante el cual el sujeto pasivo encomendó a un tercero la realización de las operaciones gravadas, el sujeto pasivo no puede eximirse frente al Tesoro Público de dicha responsabilidad amparándose en la existencia de un contrato de agencia, en las normas nacionales que lo regulan o en las estipulaciones de dicho contrato y alegando que ignoraba los hechos constitutivos del fraude del IVA conocidos por su agente. En efecto, admitir que el sujeto pasivo pueda actuar de este modo facilitaría el fraude y sería, por tanto, contrario al objetivo de luchar contra el fraude del IVA. La Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción por haber participado en un fraude del IVA, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y de las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 10, 158, 167, 168 y 178.
Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), art. 47.

PONENTE:

Don I. Jarukaitis.

En el asunto C- 512/21,

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 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de agosto de 2021, en el procedimiento entre

Aquila Part Prod Com SA

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič e I. Jarukaitis (Ponente), Jueces;
Abogado General: Sr. P. Pikamäe;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Aquila Part Prod Com SA, por el Sr. L. Réti, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, 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 el Sr. B. Béres y la Sra. J. Jokubauskaitė, 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 9, apartado 1, 10, 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 relación con los principios de

neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de seguridad jurídica y con el 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 Aquila Part Prod Com SA y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Oficina Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»), en relación con el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por esa sociedad por los meses de agosto a noviembre de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

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

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

4. A tenor del artículo 10 de esta Directiva:

«La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

5. El artículo 167 de dicha Directiva establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

6. El artículo 168 de la Directiva 2006/112 dispone:

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

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

[...]

7. A tenor del artículo 178 de esta 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;

[...]

Derecho húngaro

8. El artículo 1 de la adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; Magyar Közlöny 2003/131, de 14 de noviembre de 2003, p. 9990; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario»), establece en su apartado 7:

«Los contratos, las operaciones y los demás actos similares deberán calificarse según su verdadero contenido. Los contratos o cualesquiera otros negocios jurídicos que carezcan de validez serán pertinentes a efectos tributarios en la medida en que pueda demostrarse su resultado económico».

9. El artículo 2 de la Ley de Procedimiento General Tributario dispone en su apartado 1:

«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».

10. A tenor del artículo 97, apartados 4 y 6, de dicha Ley:

«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».

1. El artículo 26 de la általános forgalmi adórál szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido) (Magyar Közlöny 2007/155, de 16 de noviembre de 2007, p. 10893; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone:

«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. El artículo 27 de la Ley del IVA establece, 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».

13. A tenor del artículo 119, apartado 1, de la Ley del IVA:

«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)».

14. El artículo 120 de la Ley del IVA dispone:

«En la medida en que el sujeto pasivo —actuando en tal condición— utilice o explote de otro modo los productos 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.

[...]»

15. El artículo 127, apartado 1, de la Ley del IVA señala:

«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;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. Aquila Part Prod Com es la sucesora jurídica de Agrirom SRL, sociedad rumana que desde el 2 de junio de 2010 está registrada en Hungría a efectos del IVA. La actividad principal de Aquila Part Prod Com son los servicios de intermediación en el comercio al por mayor de productos alimenticios, bebidas y tabaco. El 1 de abril de 2011, celebró con otra sociedad un contrato de agencia mediante el cual encomendó a esta la actividad de compraventa de bienes a nombre del mandante.

17. Durante los años 2012 a 2017, la Administración tributaria llevó a cabo una inspección del IVA correspondiente a los meses de agosto a noviembre de 2012, para la que realizó numerosas investigaciones. Al término de dicha inspección, esta Administración adoptó cuatro resoluciones con arreglo a las cuales practicó una liquidación complementaria del IVA por importe de 86 815 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 206 000 euros) por el mes de agosto de 2012, de 66 012 000 HUF (aproximadamente 157 000 euros) por el mes de septiembre de 2012, de 109 400 000 HUF (aproximadamente 260 000 euros) por el mes de octubre de 2012 y de 24 607 000 HUF (aproximadamente 58 500 euros) por el mes de noviembre de 2012, en su mayor parte en concepto de devolución indebida y, en una parte menor, como impuesto no ingresado. Además, impuso una multa y liquidó un recargo de mora.

18. En estas resoluciones, la Administración tributaria apreció que, durante los períodos examinados, el sujeto pasivo había participado en un fraude de tipo carrusel. Tal apreciación se basó, en particular, en la infracción de disposiciones del Derecho nacional en materia de seguridad en la cadena alimentaria y de disposiciones del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria (DO 2002, L 31, p. 1), lo que, en opinión de dicha Administración, demostraba que el objetivo perseguido era redireccionar los bienes de Eslovaquia a Hungría. Asimismo, tal apreciación se basó en las operaciones financieras de las diferentes sociedades que participaron en la cadena de entregas, en el escaso margen comercial aplicado por cada una de esas sociedades y en el comportamiento comercial irracional de algunas de ellas, lo que, a juicio de aquella, demostraba que se trataba de una cadena de facturación dirigida a adquirir una ventaja fiscal ilícita y a eludir impuestos intencionadamente.

19. En las citadas resoluciones, la Administración tributaria tomó en consideración un buen número de elementos que en su opinión acreditaban la participación activa del sujeto pasivo en el fraude, como el hecho de que este hubiese participado en los contratos que se celebraron, que existiese una cláusula poco habitual en los contratos de transporte, que el cliente eslovaco revendiese hacia Hungría los bienes que había obtenido el mismo día en Hungría y que existiesen vínculos entre las personas implicadas en la cadena de facturación. Dicha Administración también apreció la existencia de elementos que acreditaban que el sujeto pasivo no había actuado con la diligencia debida, como el hecho de que el administrador de la sociedad con la que el sujeto pasivo había celebrado un contrato de agencia ya había participado anteriormente en un fraude del IVA y el hecho de que dicha sociedad hubiera participado en la cadena de facturación fraudulenta, además de otros hechos que demostraban la participación de dicho administrador en el fraude.

20. Dado que las cuatro resoluciones de la Administración tributaria fueron confirmadas por una resolución con fecha de 8 de diciembre de 2017 de la Dirección de Recursos, Aquila Part Prod Com interpuso recurso ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), el órgano jurisdiccional remitente, en apoyo del cual sostiene que el procedimiento tributario se tramitó con una idea preconcebida y alega, en esencia, la falta de elementos de prueba que acrediten que podía tener conocimiento de la existencia de un fraude cometido en una fase anterior. Esta sociedad afirma haber dado muestra de la diligencia debida para evitar participar en un fraude, al haber establecido normas internas en materia de compras por las que se exige que los proveedores sean objeto de comprobaciones antes de la celebración de un contrato y que prohíben cualquier pago en efectivo. En este contexto, Aquila Part Prod Com reprocha en particular a la Administración tributaria haber ignorado el contrato de agencia que había celebrado con otra sociedad y haber asimilado el conocimiento que el representante legal de esta última tuvo de los hechos constitutivos del fraude a su propio conocimiento de tales hechos.

21. La Dirección de Recursos rebate estas alegaciones ante el órgano jurisdiccional remitente, y alega, en particular, que una infracción de las normas en materia de seguridad de la cadena alimentaria puede constituir un elemento, entre otros, que indique que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

22. El órgano jurisdiccional remitente considera necesario que el Tribunal de Justicia aclare si las circunstancias invocadas por la Dirección de Recursos pueden considerarse datos objetivos, en el sentido de la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), que permiten concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude, y si, habida cuenta de la naturaleza de la cadena de entregas constatada en el litigio principal, el alcance de la obligación de diligencia que exige la Administración tributaria en el asunto principal es conforme con las normas de prueba interpretadas por el Tribunal de Justicia, con las disposiciones de la Directiva 2006/112 y con los principios que rigen el ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

23. En particular, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si la Administración tributaria podía asimilar el conocimiento de los hechos constitutivos del fraude que tuvo una persona física, representante legal de una sociedad con la que el sujeto pasivo había celebrado un contrato de agencia para el ejercicio de su actividad, al conocimiento que dicho sujeto pasivo tenía de esos hechos, sin examinar el contenido del contrato de agencia. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, habida cuenta de los hechos del litigio principal, qué diligencia puede exigirse al sujeto pasivo para evitar participar en un fraude y, en el contexto de un fraude de tipo carrusel, qué circunstancias cabe tener en cuenta para acreditar que el sujeto pasivo podía tener conocimiento de dicho fraude. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la Administración tributaria puede basarse, para denegar el derecho a la deducción del IVA, en una infracción de normas ajenas al Derecho fiscal, como las relativas a la seguridad de la cadena alimentaria.

24. En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con los artículos 9, apartado 1, y 10 de la Directiva [2006/112], así como con el principio de neutralidad fiscal, una práctica de la Administración tributaria según la cual esta, automáticamente y sin llevar a cabo ninguna comprobación, deduce del hecho de que sea consciente la persona física que mantiene una relación jurídica con una persona jurídica que actúa como agente, que es independiente del sujeto pasivo como mandante y que dispone de personalidad jurídica propia, sin que esta persona física esté relacionada jurídicamente con el sujeto pasivo, el hecho de que es consciente el sujeto pasivo, obviando las disposiciones del contrato celebrado entre el mandante y el agente así como del Derecho extranjero por el que se regula la relación jurídica de agencia?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, cuando la Administración tributaria constata la existencia de una cadena de facturación en círculo, tal hecho basta por sí solo como circunstancia objetiva para demostrar el fraude fiscal, o bien en tal caso también debe indicar la Administración tributaria qué miembro o miembros de la cadena cometieron fraude fiscal y cuál fue su *modus operandi*?

3) ¿Deben interpretarse los artículos antes citados de la Directiva [2006/112], a la luz de las exigencias de proporcionalidad y de racionalidad, en el sentido de que ni siquiera cuando la Administración tributaria considera, basándose en las circunstancias concretas del asunto, que el sujeto pasivo debió ser más diligente, puede exigirse a este que verifique circunstancias que la Administración tributaria solo pudo descubrir tras una inspección de aproximadamente cinco años de duración que requirió numerosas comprobaciones anexas empleando instrumentos de Derecho público, de tal modo que la protección de los secretos comerciales de los sujetos pasivos no supuso un obstáculo para la comprobación? En caso de que se exija mayor diligencia, ¿basta para considerar probada la diligencia debida con que el sujeto pasivo también extienda su control a circunstancias que van más allá de las indicadas en la sentencia [de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373)] por lo que respecta a los posibles socios comerciales, de manera que disponga de reglas internas de aprovisionamiento para la verificación de tales socios, no acepte pagos en especie, incluya en los contratos que celebre cláusulas sobre los posibles riesgos y examine también otras circunstancias durante la operación?

4) ¿Deben interpretarse los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, si la Administración tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en el fraude fiscal, basta al respecto con que las pruebas descubiertas por ella pongan de manifiesto que el sujeto pasivo, empleando la diligencia debida, habría podido tener conocimiento de que participaba en el fraude fiscal, sin que demuestren que sabía que participaba en un fraude fiscal por su comportamiento activo en él? En caso de probarse la participación activa en un fraude fiscal, esto es, el conocimiento de esa participación, ¿debe la Administración tributaria demostrar la actuación fraudulenta del sujeto pasivo materializada en su conducta concertada con miembros que le preceden en la cadena, o es suficiente con que se apoye en pruebas objetivas del conocimiento recíproco de los miembros de la cadena?

5) ¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la [Carta] y con el principio de seguridad jurídica una práctica de la Administración tributaria consistente en fundamentar su resolución en una presunta infracción de disposiciones en materia de seguridad de la cadena alimentaria carentes de incidencia en el

cumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones fiscales o en la circulación de sus facturas, que la normativa tributaria no establece de ninguna manera en relación con el sujeto pasivo y que no tienen efecto alguno en la realidad de las operaciones inspeccionadas por la Administración tributaria y en la conciencia del sujeto pasivo examinada en el procedimiento tributario?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial anterior:

¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la [Carta] y con el principio de seguridad jurídica una práctica de la Administración tributaria consistente en que, sin intervención del organismo oficial en materia de seguridad de la cadena alimentaria que dispone de competencia material y territorial, esta realiza en su resolución apreciaciones sobre el sujeto pasivo que entran en el ámbito de competencia de ese organismo oficial, de manera que deduce, sobre la base de las infracciones constatadas respecto de la seguridad de la cadena alimentaria —cuestión ajena a su ámbito de competencia—, consecuencias fiscales para el sujeto pasivo, sin que este haya podido rebatir la constatación de la infracción de las normas en materia de seguridad de la cadena alimentaria en un procedimiento independiente del procedimiento tributario y que respete las garantías fundamentales y los derechos de las partes?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Segunda cuestión prejudicial

25. Mediante su segunda cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad 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 esta autoridad 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.

26. Como ha recordado reiteradamente el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó 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 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

27. Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, 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 base 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 (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 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 45, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 46).

28. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado reiteradamente, en situaciones en las que se cumplían los requisitos materiales del derecho a deducción, que solo se puede denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 48 y jurisprudencia citada).

29. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que no es compatible con el régimen del derecho a 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 del IVA, ya que el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 49 y jurisprudencia citada).

30. 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 en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

31. 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 autoridad 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada).

32. De la jurisprudencia recordada en los apartados 27 a 31 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, tras haber procedido a una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, efectuada de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada).

33. De ello debe deducirse que la autoridad tributaria que tiene la intención de denegar 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 invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude.

34. 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.

35. 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 autoridad 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.

36. Incumbe a la autoridad 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 invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude. No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude no implica necesariamente que se identifiquen a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones. Como se ha recordado en el apartado 30 de la presente sentencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba suficientemente con arreglo a Derecho.

37. Resulta de las consideraciones anteriores que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que

- se opone, cuando la autoridad 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 esta autoridad tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;

- Incumbe a dicha autoridad 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 participó

activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar 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.

Cuarta cuestión prejudicial

38. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, que procede examinar en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, además, si el hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte dicha operación, se conocieran constituye una circunstancia suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

39. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia se desprende que, en caso de fraude del IVA, debe denegarse el derecho a deducción en tres casos, a saber, en primer término, en el supuesto de que se demuestre que el propio sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA; en segundo término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA y, en tercer término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude.

40. En cuanto al segundo y tercer supuestos, que comportan una participación pasiva en el fraude, se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 47 y jurisprudencia citada).

41. En el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía, del modo que fuera, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, el único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción es la adquisición de los bienes o servicios de que se trate. Por consiguiente, para fundamentar esa denegación, no es necesario demostrar que dicho sujeto pasivo participó activamente en el citado fraude, de uno u otro modo, aunque solo fuera fomentándolo o favoreciéndolo activamente (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 26).

42. En caso de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, no llevar a cabo determinadas diligencias es lo que conlleva la denegación del derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 27).

43. Cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en el fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, le incumbe, en virtud de la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia, aportar la prueba de ello. No obstante, nada impide que, en tal caso de denegación, se base, con carácter complementario o subsidiario, en pruebas que demuestren que, en cualquier caso, el sujeto pasivo debería haber sabido, de haber empleado la diligencia debida, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude. En efecto, la prueba de este hecho, si se aporta, es suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude y, por lo tanto, para justificar dicha denegación.

44. En cualquier caso, el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas se conocieran, si bien ha de tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

45. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación, con carácter complementario o subsidiario, en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude;
- el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte esa operación, se conocieran no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

Tercera cuestión prejudicial

46. Mediante su tercera cuestión prejudicial, que procede examinar en tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con una mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude y que realice comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria.

47. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a este respecto, si puede considerarse que el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia cuando acredita, en particular, que ha establecido normas internas en materia de compras destinadas a comprobar la situación de sus socios comerciales y que rechaza cualquier pago en efectivo.

48. El Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que no es contrario al Derecho de la Unión imponer a un operador económico que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, y que la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude cometido por otro operador económico en una fase anterior depende esencialmente de las circunstancias del 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, y el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 28).

49. El Tribunal de Justicia ha señalado que, cuando existan indicios que permitan sospechar 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 tenga 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, y autos de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 55, y de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 29).

50. No obstante, la autoridad 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).

51. En particular, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la autoridad tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique 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 ni un fraude en las operaciones anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto [sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 61, y de 4 de junio de 2020, C. F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, apartado 47].

52. De ello se desprende que 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.

53. La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia cuando acredita, en particular, que ha establecido normas internas en materia de compras destinadas a comprobar la situación de sus socios comerciales y que rechaza cualquier pago en efectivo forma parte de la apreciación de los hechos del litigio principal y, por tanto, de la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, apartado 37). 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.

54. De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude;
- no obstante, no se le puede exigir que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria;
- corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si, habida cuenta de todas las circunstancias del caso, el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia y ha adoptado las medidas que se le pueden exigir razonablemente en tales circunstancias.

Cuestiones prejudiciales quinta y sexta

55. Mediante sus cuestiones prejudiciales quinta y sexta, que procede examinar conjuntamente, en cuarto lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112, el derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 47 de la Carta, y el principio de seguridad jurídica deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo, por no haber cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, el derecho a la deducción del IVA, sin que exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento.

56. Dado que el órgano jurisdiccional remitente no ha expuesto las razones por las que pregunta al Tribunal de Justicia por la interpretación del principio de seguridad jurídica, estas dos cuestiones no cumplen los requisitos del artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, de modo que, en la medida en que se refieren a dicho principio, son manifiestamente inadmisibles.

57. Por lo que respecta a la Directiva 2006/112, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 41 de la sentencia de 3 de octubre de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), que el artículo 168, letra a), de esta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el derecho a la deducción del IVA soportado se deniegue a un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria por el único motivo —suponiendo que esté debidamente demostrado— de que dicho sujeto pasivo no ha cumplido las obligaciones de identificación de sus proveedores, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002. El Tribunal de Justicia añadió que, no obstante, el incumplimiento de esas obligaciones puede ser un elemento entre otros que, de forma conjunta y concordante, indique que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

58. Lo mismo cabe decir, por extensión, en lo que respecta a la infracción tanto de las disposiciones nacionales como de cualquier disposición del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria y en lo atinente a acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación tanto activa como pasiva del sujeto pasivo en dicho fraude. En efecto, tal infracción no es, en sí misma, un elemento que permita acreditar tales hechos, pero puede constituir un indicio entre otros de la existencia de tal fraude y un elemento que puede tenerse en cuenta, en el marco de la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso, para demostrar que el sujeto pasivo participó en ese fraude, aunque esa infracción no haya sido constatada previamente por el órgano administrativo competente para conocer de ella.

59. Puesto que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la práctica de la autoridad tributaria de tomar en consideración tal infracción aunque no haya sido constatada previamente por el órgano administrativo competente es conforme con el derecho a un proceso equitativo consagrado en el artículo 47 de la Carta, debe

recordarse que, en virtud de este artículo, toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva con arreglo a las condiciones establecidas en dicho artículo. Por lo tanto, este artículo no es aplicable a efectos de examinar la conformidad a Derecho de una práctica administrativa.

60. En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el derecho a un proceso equitativo consagrado en el artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce de un recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria invocado por la autoridad tributaria, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo nacional competente para constatarlo, cabe recordar que, para cumplir las exigencias vinculadas al derecho a un proceso equitativo, procede que las partes tengan conocimiento y puedan debatir de forma contradictoria sobre los elementos tanto de hecho como de Derecho decisivos para la resolución del procedimiento (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 62 y jurisprudencia citada).

61. Por consiguiente, la posibilidad de que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, el incumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria no vulnera el derecho a un proceso equitativo si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante dicho órgano jurisdiccional.

62. En cambio, si dicho órgano jurisdiccional no está facultado para examinar la existencia de un incumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, invocado como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, este elemento no puede admitirse sin vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva y, por tanto, debe excluirse [véanse, por analogía, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 87 a 89, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 66 a 68].

63. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta que:

- la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por un lado, se opone a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA por el único motivo de que no haya cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, y, por otro lado, el incumplimiento de estas obligaciones puede, no obstante, constituir un elemento entre otros con el que la autoridad tributaria puede acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación de dicho sujeto pasivo en ese fraude, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento;
- el derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 47 de la Carta, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las citadas obligaciones, si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante él.

Primera cuestión prejudicial

64. Mediante su primera cuestión prejudicial, que procede examinar en quinto y último lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA por haber participado en un fraude del IVA, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión.

65. Como se ha recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, la lucha contra el fraude es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112.

66. Además, de los apartados 29 y 40 de la presente sentencia, según los cuales, por un lado, el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público y, por otro lado, el sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice, resulta que tal participación constituye un incumplimiento del que es responsable ese sujeto pasivo (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 36).

67. Cualesquiera que sean las normas nacionales que regulan el contrato de agencia y las estipulaciones del contrato de agencia mediante el cual el sujeto pasivo encomendó a un tercero la realización de las operaciones gravadas, el sujeto pasivo no puede eximirse frente al Tesoro Público de dicha responsabilidad amparándose en la existencia de un contrato de agencia, en las normas nacionales que lo regulan o en las estipulaciones de dicho contrato y alegando que ignoraba los hechos constitutivos del fraude del IVA conocidos por su agente. En efecto, admitir que el sujeto pasivo pueda actuar de este modo facilitaría el fraude y sería, por tanto, contrario al objetivo de luchar contra el fraude del IVA.

68. De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la primera cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción por haber participado en un fraude del IVA, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y de las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión.

Costas

69. 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 Décima) declara:

1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que

- se opone, cuando la autoridad tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo carrusel, a que esta autoridad tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;

- incumbe a dicha autoridad 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 participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar 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.

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

- no se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude del impuesto sobre el valor añadido para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación, con carácter complementario o subsidiario, en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude;

- el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte esa operación, se conocieran no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

3). La Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude;

- no obstante, no se le puede exigir que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria;

- corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si, habida cuenta de todas las circunstancias del caso, el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia debida y ha adoptado las medidas que se le pueden exigir razonablemente en tales circunstancias.

4). La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que

- se opone a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el único motivo de que no haya cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria;

- el incumplimiento de estas obligaciones puede, no obstante, constituir un elemento entre otros con el que la autoridad tributaria puede acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación de dicho sujeto pasivo en ese fraude, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento;

5). El derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos

Fundamentales de la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del impuesto sobre el valor añadido o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las citadas obligaciones, si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante él.

6). La directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción por haber participado en un fraude del impuesto sobre el valor añadido, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y de las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión.

Firmas

*. Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia