

**Asunto C-610/19****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

13 de agosto de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría)

**Fecha de la resolución de remisión:**

5 de julio de 2019

**Parte demandante:**

Vikingo Fővállalkozó Kft.

**Parte demandada:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría)

**Objeto del procedimiento principal**

Recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución de la autoridad tributaria nacional por la que se deniega el derecho a deducción del IVA sobre la base de que dicha autoridad exigió, respecto a las facturas, elementos de prueba adicionales a los exigidos por el Derecho de la Unión y, en ausencia de tales elementos de prueba, calificó de ficticias las operaciones.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación de los artículos 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, en relación con los artículos 220, letra a), y 226 de la misma Directiva; interpretación de los principios de neutralidad fiscal y

de efectividad y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

### Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Son conformes con los artículos 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, en relación con los artículos 220, letra a), y 226 de la misma Directiva, y con el principio de efectividad una interpretación jurídica y una práctica nacionales con arreglo a las cuales, cuando se cumplan los requisitos materiales del derecho a deducir el impuesto, no es suficiente el mero hecho de disponer de una factura cuyo contenido se ajusta a lo exigido en el artículo 226 de dicha Directiva, sino que el sujeto pasivo, para ejercitar legítimamente el derecho a deducir el impuesto con fundamento en la factura en cuestión, debe, además, disponer de pruebas documentales adicionales, las cuales, no solo han de cumplir lo dispuesto en la Directiva 2006/112, sino que también han de ajustarse a principios de la normativa nacional relativa a la contabilidad y a las disposiciones específicas en materia de documentos justificativos, y con arreglo a las cuales se exige a cada uno de los miembros de la cadena que recuerde y declare de manera coincidente cada detalle de la operación económica que se sustenta en esos documentos justificativos?
- 2) ¿Son conforme con las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA] y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad una interpretación jurídica y una práctica nacionales con arreglo a las cuales, en el caso de una operación en cadena, con independencia de cualquier otra circunstancia, por el solo hecho de que la operación sea de esa naturaleza, se impone a cada uno de los miembros de la cadena la obligación de controlar los elementos de la operación económica llevada a cabo por los mismos y el deber de extraer de este control consecuencias respecto del sujeto pasivo que se encuentra en el otro punto de la cadena, y se deniega al sujeto pasivo el derecho a [deducir el IVA] esgrimiendo el hecho de que la constitución de la cadena, aunque no esté prohibida por la normativa nacional, no estaba justificada [razonablemente] desde un punto de vista económico? En este contexto, en el caso de una operación en cadena, en el marco del examen de las circunstancias objetivas que pueden justificar la denegación del derecho [a deducir el IVA], a la hora de determinar y apreciar el carácter pertinente y la fuerza probatoria de los elementos de prueba en los que se sustenta la denegación del derecho a deducir el IVA ¿pueden aplicarse únicamente las disposiciones de la Directiva 2006/112 y del Derecho nacional relativas a la deducción del impuesto como normas materiales que precisan los hechos pertinentes relativos a la determinación del marco fáctico, o deben también aplicarse en tanto normas especiales las disposiciones en materia de contabilidad del Estado miembro de que se trate?

- 3) ¿Son conformes con las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA] y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad una interpretación jurídica y una práctica nacionales con arreglo a las cuales se deniega al sujeto pasivo, que utiliza las mercancías para las necesidades de sus operaciones gravadas en el Estado miembro donde las lleva a cabo y que dispone de una factura acorde con la Directiva 2006/112, el derecho [a deducir el IVA] esgrimiendo el hecho de que no conoce todos los elementos [de la operación] realizada por los miembros de la cadena, o invocando circunstancias asociadas a los miembros de la cadena que preceden al emisor de la factura y sobre las cuales el sujeto pasivo no podía tener ninguna influencia por razones ajenas a él, y se supedita el derecho a [deducir el IVA] al requisito de que el sujeto pasivo cumpla, en el marco de las medidas que razonablemente le incumben, una obligación general de control que debe ejercerse no solo antes de la celebración del contrato, sino durante su ejecución e incluso con posterioridad a la misma. En este contexto, ¿está obligado el sujeto pasivo a abstenerse de ejercitar el derecho a [deducir el IVA] cuando, en relación con cualquier elemento de la operación económica indicada en la factura, en un momento posterior a la celebración del contrato o durante su ejecución o después de la ejecución, advierta una irregularidad o llegue a su conocimiento una circunstancia que tengan como consecuencia la denegación del derecho a [deducir el IVA] con arreglo a la práctica de la autoridad tributaria?
- 4) Habida cuenta de las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA] y del principio de efectividad, ¿está obligada la autoridad tributaria a especificar en qué consiste el fraude fiscal? ¿Es adecuado el proceder de la autoridad tributaria con arreglo al cual las faltas e irregularidades carentes de un nexo causal razonable con el derecho a [deducir el IVA] en que han incurrido los miembros de la cadena se consideran prueba del fraude fiscal invocando para ello el hecho de que, dado que esas faltas e irregularidades provocaron que el contenido de la factura resultara inverosímil, el sujeto pasivo conocía o debía tener conocimiento del fraude fiscal? En caso de que exista el fraude fiscal ¿justifica esta circunstancia que se exija al sujeto pasivo que lleve a cabo el control con el alcance, la profundidad y el ámbito antes expuestos, o excede este deber de lo que el principio de efectividad requiere?
- 5) ¿Es proporcionada una sanción que conlleva la denegación del derecho [a deducir el IVA] y que consiste en la obligación de pagar una sanción tributaria equivalente al 200 % de la diferencia tributaria cuando no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para Hacienda vinculada directamente con el derecho [a deducir el IVA] del sujeto pasivo? ¿Cabe apreciar la concurrencia de alguna de las circunstancias a las que se refiere el artículo 170, apartado 1, tercera frase, de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «LPGT») cuando el sujeto pasivo ha puesto a disposición de la autoridad tributaria todos los documentos que se

encontraban en su poder y ha incluido en su declaración fiscal sus facturas expedidas?

- 6) En el supuesto de que pueda apreciarse a partir de las respuestas dadas en relación con las cuestiones prejudiciales planteadas que la interpretación de la norma jurídica nacional seguida después del asunto que dio lugar al auto de 10 de noviembre de 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869) y la práctica adoptada con base en la misma no son conformes con las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a [la deducción del IVA], y habida cuenta de que el tribunal de primera instancia no puede remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en todos los asuntos una petición de decisión prejudicial, ¿puede considerarse con fundamento en lo dispuesto en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales que el derecho de los sujetos pasivos a ejercitar una acción judicial de reclamación de daños y perjuicios les garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial reconocido en ese artículo? ¿Cabe interpretar en este contexto que la elección de la forma de la resolución dictada en el asunto *Signum Alfa Sped* supone que la cuestión ya había quedado regulada por el Derecho comunitario y había sido aclarada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que, en consecuencia, resultaba evidente, o bien significa que, dado que se inició un nuevo procedimiento, la cuestión no había quedado completamente aclarada y que, en consecuencia, seguía siendo necesario solicitar al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial?

#### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Artículos 9, apartado 1, 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, letra a), y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

#### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

LPGT, artículos 2, apartado 1, 97, apartados 4 y 6, 170, apartado 1, y 171, apartados 1 y 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), artículos 27, apartado 1, 26, 119, apartado 1, 120, letra a), y 127, apartado 1, letra a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Ley C de 2000, de contabilidad; en lo sucesivo, «Ley de contabilidad»), artículos 1, 15, apartado 3, y 166, apartados 1 y 2.

**Breve exposición de los hechos y del procedimiento en el litigio principal**

- 1 La actividad principal de la sociedad demandante consiste en el comercio al por mayor de caramelos y productos de confitería. La sociedad cuenta con un establecimiento en Tiszaföldvár. En ese establecimiento se encuentra también el establecimiento de la sociedad Nikus Kft. Ambas sociedades comparten el mismo administrador. Nikus Kft. fabrica los productos de confitería que la demandante envasa, acondiciona, almacena y comercializa.
- 2 El 20 de marzo de 2012, la demandante celebró un contrato de suministro con Freest Kft. para el suministro de diez máquinas empaquetadoras y una máquina llenadora. En el contrato se convino la posibilidad de subcontratar la prestación si así resultara necesario.
- 3 El 21 de mayo de 2012, la demandante celebró un contrato de suministro con Freest Kft. para adquirir y transportar al establecimiento de la demandante seis máquinas empaquetadoras y una ensacadora automática. Según lo convenido en los contratos, la demandante ejerció el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en relación con cada una de las dos facturas emitidas por Freest Kft. Las máquinas vendidas con arreglo a lo establecido en los contratos fueron adquiridas para la demandante por Freest Kft. a SPDC Kft., quien a su vez las adquirió a Free-Gold Kft.
- 4 La autoridad tributaria de primer grado efectuó una inspección de las declaraciones de IVA de la demandante correspondientes al segundo y al cuarto trimestre del año 2012 y al primer trimestre del año 2013. La autoridad tributaria llevó a cabo el 11 de julio de 2013, en el marco de la inspección, un control *in situ* en el establecimiento de la demandante. Según el acta que se levantó de ese control, se encontraban en esas instalaciones las máquinas en relación con las cuales se había ejercido el derecho a deducir.
- 5 A raíz de la inspección, la autoridad tributaria de primer grado declaró en dos resoluciones la existencia de una diferencia tributaria de IVA a cargo de la demandante por un importe de 8 020 000,00 forintos (HUF), en relación con el segundo y el cuarto trimestre del año 2012, y de 13 257 000,00 forintos (HUF), en relación con el primer trimestre del año 2013, quedando desglosados esos importes en dos partes, una en concepto de recuperación injustificada del impuesto soportado y otra en concepto de deuda tributaria, por la que la autoridad tributaria impuso una sanción tributaria y aplicó un recargo de mora.
- 6 En la motivación de las resoluciones se señaló que, como anexos de las facturas utilizadas para fundamentar la deducción del IVA, la demandante facilitó el presupuesto elaborado por Freest Kft., los contratos de transporte y el pedido, así como los documentos de transmisión y recepción y los manuales de las máquinas. Según esos documentos de transmisión, Freest Kft. consignó las máquinas indicadas en los mismos a la demandante. La demandante encargó a Freest Kft. la adquisición de las máquinas siendo consciente de que esta última no era el

fabricante directo de tales máquinas, por lo que sería necesaria la intervención de diferentes subcontratistas. El administrador se cercioró de que se trataba de una sociedad en activo.

- 7 La autoridad tributaria constató, asimismo, con ocasión de las inspecciones y los controles llevados a cabo, que las discrepancias entre las partes que aparecían en las facturas ponían de manifiesto que no había podido realizarse la operación económica, ya que la demandante había adquirido máquinas también que hubiera podido adquirir por sí misma y de las que el subcontratista no disponía, y que la empresa fabricante no hubiera podido adquirir o fabricar al no contar con los necesarios recursos materiales y humanos. Según la autoridad tributaria, se desconoce el origen de las máquinas consignadas en las facturas, y la finalidad de la operación consistió en justificar el origen de las máquinas de origen desconocido consignadas en las facturas, eludir la obligación de pago del impuesto por parte de Free-Gold Kft., quien se encuentra en la base de la cadena de ventas, y generar el derecho de deducción a favor de la demandante. Para ello, las partes que figuran en la factura incrementaron mínimamente los precios con el fin de que la demandante pudiera deducirse la mayor cuantía posible del IVA basándose en documentos justificativos no fidedignos y sin que el pago de la carga tributaria correspondiente a las mercancías recayera sobre Free-Gold Kft. Puesto que las máquinas se encuentran en el establecimiento de la demandante, la autoridad tributaria consideró que esta las había adquirido de algún modo a una persona desconocida y que, por este motivo, la operación no había tenido lugar entre las personas que figuraban en la factura y en el modo expresado en la misma y que la demandante era consciente de estos extremos. Con fundamento en lo anterior, la autoridad tributaria apreció, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, apartado 7, y en el artículo 2, apartado 1, de la LPGT, que Freest Kft. no había ejercido sus derechos con la finalidad propia de los mismos, sino que había realizado su actividad con el único propósito de repercutir el impuesto infringiendo las normas y sustrayéndose a las disposiciones tributarias, por lo que tal actividad no podía conllevar los efectos jurídicos perseguidos por la demandante (la deducción del impuesto). En consecuencia, denegó el derecho de la demandante a deducir el IVA.
- 8 La autoridad tributaria de segundo grado confirmó una de las resoluciones de la autoridad tributaria de primer grado y modificó la segunda de esas resoluciones corrigiendo el importe de la deuda tributaria impuesta al sujeto pasivo y de la sanción tributaria y del recargo de mora derivados de dicha deuda.
- 9 La demandante interpuso recurso ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) contra estas resoluciones.

### Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 10 La demandante rebate en sus recursos los hechos constatados por la parte demandada y la consecuencia que esta deduce de ellos. Para fundamentar su postura, la demandante sostiene que la demandada realizó su apreciación de los hechos basándose en probabilidades y no en hechos pertinentes o en pruebas. Según la demandante, el hecho pertinente consiste en la circunstancia de que, para incrementar su capacidad, encargó las máquinas que figuran en las facturas y de que, antes de celebrar el contrato, solicitó el extracto del registro mercantil y el modelo de firma de la empresa con el fin de cerciorarse de que la empresa está sujeta al impuesto y es una sociedad en activo. El contrato contemplaba la posibilidad de que la empresa recurriera a subcontratistas para ejecutarlo. La demandante no conoció la identidad de los subcontratistas hasta el momento en que se ejecutó el contrato. Las máquinas fueron puestas en funcionamiento por la demandante y actualmente sigue utilizándolas. En relación con la ejecución del contrato, la empresa emitió facturas conforme a la norma, conformidad reconocida por la propia demandada en las que se aplicaba el impuesto sobre el valor añadido y que la demandante registró en la declaración trimestral del IVA, de manera que la demandante recuperó legítimamente la cuantía del impuesto soportado, ya que concurrían las condiciones materiales y legales. La autoridad tributaria no ha aportado pruebas pertinentes para rebatir esos hechos, extrajo conclusiones erróneas en relación con la disponibilidad, el transporte y la financiación de las máquinas, y fundamentó la apreciación de los hechos en supuestas discrepancias. En contra de lo sostenido por la demandada, la empresa no fue contratada para fabricar las máquinas, sino para suministrarlas; motivo por el cual resultaba indiferente el hecho de que la propia empresa las fabricara o de que para ello contratara a un tercero. En consecuencia, carecían de fundamento la alegación de que la empresa no disponía de recursos humanos y materiales y la conclusión de que la finalidad de la operación fue la de crear en favor de la demandante un derecho a deducir, permitir que la empresa subcontratista eludiera sus obligaciones fiscales y certificar el origen de máquinas de origen desconocido. La demandante mantuvo un comportamiento diligente y de buena fe durante la operación, circunstancia que, junto con los documentos aportados y las propias máquinas, demuestra la realidad de la operación realizada. Las facturas, a juicio de la demandante, se ajustan a los requisitos normativos antes mencionados, y la demandante utiliza los productos adquiridos para las necesidades de sus operaciones gravadas y, por ello, se cumplen todos los requisitos para ejercer el derecho a deducir. La demandante invoca las disposiciones de la Directiva 2006/112 y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y hace énfasis en el hecho de que la demandada dedujera ilegítimamente la responsabilidad de la demandante a partir de operaciones económicas que tuvieron lugar entre personas ajenas a la demandante, a pesar de su probado comportamiento diligente y de su demostrada buena fe. La demandante considera contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea la práctica de la autoridad tributaria que penaliza a todos los contribuyentes de la cadena por una irregularidad cometida por cualquiera de los intervinientes en una

cadena de suministro o de servicios, que niega su derecho a deducir y que, en definitiva, se sustenta en el principio de responsabilidad objetiva.

- 11 La demandante critica que la demandada, además de negarle ilegítimamente su derecho a deducir, le impusiera sin fundamento y de forma contraria a Derecho una sanción tributaria de carácter punitivo que asciende al 200 %, ya que no ha acreditado que la deuda tributaria estuviera vinculada a la ocultación de ingresos o a la falsificación o a la destrucción de documentos justificativos, de libros de contabilidad o de registros.
- 12 La demandada solicita la desestimación del recurso y mantiene las apreciaciones contenidas en su resolución. La demandada no niega que la demandante dispusiera de una factura que cumple los requisitos de forma, pero sí sostiene que la operación económica consignada en la factura no tuvo lugar, ya que fueron contradictorias las declaraciones de la sociedad inmediatamente anterior a la que emitió la factura y las de la sociedad anterior a esta. La demandada alega que la autoridad tributaria espera siempre de los sujetos pasivos que actúen con la diligencia debida y que, en caso de que en el momento de la ejecución resulte que el sujeto pasivo no sabe quién ha sido el proveedor, ese sujeto pasivo debe hacer todo lo necesario para que quien emite la factura ejecute la prestación y no acepte una prestación de otra persona, ya que solo puede hacer valer legítimamente su derecho a deducir el IVA si el albarán y las declaraciones de las partes son coincidentes.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 13 El Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) modificó, en sentencias dictadas en dos asuntos anteriores, las resoluciones de la parte demandada en la parte que había sido impugnada mediante recurso, anulando la diferencia tributaria y la sanción tributaria y el recargo de mora correspondientes a la misma.
- 14 Este tribunal, tomando como fundamento las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas a la deducción del IVA, apreció que, en el marco del litigio, resultaba pertinente a efectos del derecho de deducción de ese impuesto la circunstancia de que la demandante adjuntara las facturas que constituyen el objeto de la inspección, así como los documentos justificativos de su emisión y su ejecución. El mencionado tribunal consideró, asimismo, que no resultaba controvertido el hecho de que las máquinas hubieran sido entregadas.
- 15 Basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) estimó que la demandada extendió la inspección a hechos no pertinentes y llegó erróneamente a la conclusión de que la operación económica realizada entre la demandante y Freest Kft. era ficticia. Dado que la demandante no era parte de los contratos en virtud de los cuales se produjo la adquisición de las máquinas que figuran en las facturas,

no cabía exigir su responsabilidad en relación con la adquisición y el suministro de estas. Dicho órgano jurisdiccional destacó que la actividad probatoria debe fundarse en bases objetivas y que, en este sentido, la circunstancia de que los administradores de estas compañías recordaran después de varios años [los hechos] sustentados formalmente por documentos apropiados no puede ser considerada como una circunstancia objetiva que cumple los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con tales pruebas. La autoridad tributaria actuó de forma contraria a Derecho al no tomar en consideración documentos y otros hechos que acreditan que tuvo lugar la operación económica, resultando especialmente grave la circunstancia de que obviara la importancia que tiene el hecho de que las máquinas se encontraran en el establecimiento de la demandante. Por este motivo, la autoridad tributaria erró al concluir que no había tenido lugar la operación económica relacionada con las máquinas que figuran en la factura y que el contenido de las facturas no resultaba creíble, y al denegar indebidamente a la demandante, como consecuencia de lo anterior, el derecho a deducir el IVA. Dicho órgano jurisdiccional también indicó que la demandada tampoco había señalado, infringiendo de este modo las disposiciones de la Ley del IVA y de la Directiva 2006/112 relativas a los requisitos del derecho de deducción, cuál había sido la operación destinada a eludir el impuesto en la que la demandante había tomado parte.

- 16 En relación con la posibilidad de aplicar en el presente asunto los artículos de la Ley de contabilidad, el órgano jurisdiccional remitente declaró, basándose en lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto que dio lugar al auto de 10 de noviembre de 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), que carecía de relevancia a efectos del derecho a deducir el IVA la inverosimilitud del contenido de las facturas apreciada a partir de los artículos invocados de la Ley de contabilidad.
- 17 La Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), anuló en dos resoluciones las sentencias del tribunal de primera instancia y ordenó a dicho tribunal que iniciara un nuevo procedimiento y dictara nuevas resoluciones.
- 18 La Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), basándose en anteriores sentencias en relación con cadenas de transacciones, declaró que la demandada debía llevar a cabo un examen que comprendiera la totalidad de la cadena para discernir la realidad del contenido de cada uno de los contratos y la eventual voluntad de eludir el pago del impuesto. En el caso de una operación en cadena, la autoridad tributaria no solo está facultada, sino que está también obligada a realizar un examen del sujeto pasivo objeto de inspección y, además, de los demás intervinientes en la cadena. En consecuencia, en el marco del control de la legalidad llevado a cabo por el tribunal, no cabe extraer la operación en cuestión de la cadena de relaciones económicas, y las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea citadas también han apreciado en el contexto de la cadena en su conjunto la posición de quien ejerce el derecho a deducir.

- 19 A juicio de la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), para que pueda ejercitarse el derecho a deducir el IVA, no es suficiente la existencia de una factura que cumpla los requisitos formales, ya que es preciso que, además, exista una operación económica real. Para apreciar la realidad de la operación económica a efectos del ejercicio del derecho a deducir el IVA, sirve de brújula el principio de preeminencia de la situación real sobre la situación aparente establecido en el artículo 15, apartado 3, de la Ley de contabilidad. Entre las circunstancias objetivas que deben ser examinadas según lo indicado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias únicamente pueden figurar aquellos factores que puedan considerarse realmente concurrentes, demostrables y determinables por terceras personas. De no ser así, la mera emisión de cada una de las facturas generaría por sí sola la posibilidad de deducir el IVA. La Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) subrayó, basándose en lo declarado en los apartados 43 y 44 del auto de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), que ese auto no introducía cambios en cuanto al procedimiento que debía seguirse en relación con el ejercicio del derecho a deducir basado en operaciones económicas que hayan tenido lugar.
- 20 De las resoluciones objeto de revisión puede deducirse que, en el procedimiento administrativo en materia tributaria, en la inspección *in situ* llevada a cabo por la autoridad tributaria, esta autoridad apreció, a pesar del hecho establecido y acreditado con un documento oficial de que la demandante puso en funcionamiento en su establecimiento las máquinas a las que se refiere la factura y de que tales máquinas siguen funcionando actualmente en ese mismo sitio, que la factura formalmente irreprochable presentada por la demandante y los demás documentos no probaban que hubiera tenido lugar la operación económica referida en sus facturas. Asimismo, en lo que respecta a las medidas que cabía razonablemente esperar de la demandante, la parte demandada no consideró suficientes los trámites llevados a cabo por la demandante para cerciorarse de que se trataba de una empresa en activo y que consistieron en examinar el extracto del registro mercantil del copartícipe en la transacción y solicitarle el modelo de firma de la empresa antes de la celebración del contrato, sino que estimó que la demandante hubiera debido realizar todos los trámites necesarios para asegurarse que la otra parte contratante realizara el suministro con arreglo a las exigencias de la demandada, ya que en caso contrario el ejercicio del derecho de deducción del IVA no sería conforme a Derecho.
- 21 Habida cuenta de lo anterior, el objeto del presente asunto consiste en la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 referidas a la deducción del IVA en relación con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad. A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha interpretado en numerosas resoluciones, desde diferentes puntos de vista, tanto dichos artículos de la Directiva 2006/112 como los principios rectores del sistema del IVA; no obstante, en lo que respecta al ejercicio del derecho a deducción del IVA siguen existiendo, después de dichas resoluciones, contradicciones de interpretación jurídica importantes que parecen confirmar que la práctica del Estado miembro, mantenida sin alteraciones en la aplicación que hacen la

autoridad tributaria y los tribunales nacionales de dichos artículos de la Directiva, sigue sin corresponderse con la doctrina del acto claro establecida en el asunto que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, CILFIT y otros (283/81, EU:C:1982:335).

- 22 Aunque los hechos del presente asunto coinciden, en lo que respecta a los elementos de hecho pertinentes, con los que constituyen el fundamento de las peticiones de decisión prejudicial en los asuntos que dieron lugar a la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373) y a los autos de 16 de mayo de 2013, Hardimpex (C-444/12, no publicado, EU:C:2013:318) y de 10 de noviembre de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), la autoridad tributaria, en contra de las resoluciones dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esos asuntos, continúa denegando a los sujetos pasivos el derecho a deducir el IVA basándose en la inverosimilitud del contenido de las facturas y deduciendo automáticamente de esta circunstancia la existencia de fraude fiscal, extremo este que debía conocer necesariamente el sujeto pasivo que pretende ejercitar su derecho a deducir el impuesto y que de hecho conocía como consecuencia de aceptar la factura inverosímil.
- 23 El problema de interpretación jurídica que se suscita en el presente asunto incide indiscutiblemente en la decisión en cuanto al fondo del mismo, ya que las resoluciones discordantes en cuanto al fondo tanto de los tribunales que han conocido de él como de la autoridad tributaria se fundamentaron en las disposiciones de la Directiva 2006/112 y en las consideraciones expuestas en las resoluciones de la Unión dictadas en relación con asuntos húngaros sobre la base de la interpretación de tales disposiciones. En consecuencia, las cuestiones que se plantean son pertinentes a efectos de la resolución del asunto y, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, para ello resulta imprescindible el planteamiento de una petición de decisión prejudicial.
- 24 Dado que la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), a pesar de las posiciones contrapuestas, no ha considerado necesario plantear una petición de decisión prejudicial, es el tribunal de primera instancia quien debe hacerlo. En caso de duda, el tribunal de primera instancia únicamente puede quedar desvinculado de la obligación de iniciar un nuevo procedimiento cuando el Tribunal de Justicia de la Unión se pronuncie expresamente en relación con el presente asunto. Esta es la razón por la que el tribunal de primera instancia, en su formación actual, pese a haber planteado una petición de decisión prejudicial en otro asunto formulando cuestiones prejudiciales similares basadas en elementos de hecho similares y ordenando al respecto la suspensión de varios procedimientos en curso, no puede ordenar la suspensión del presente procedimiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 275, apartado 5, de la Ley de Procedimiento Civil sino que está obligado a solicitar separadamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se pronuncie con carácter prejudicial.
- 25 A pesar de lo declarado en las sentencias y los autos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes citados, se suscita de nuevo la cuestión de si la práctica

interpretativa que la autoridad tributaria y la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) han puesto de manifiesto en el dictamen emitido y en las resoluciones que han dictado es o no contraria a la finalidad del derecho de deducción del impuesto reconocido en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, el cual forma parte integrante del mecanismo del IVA y que, como regla general, no puede limitarse, y de si esa interpretación se ajusta a los requisitos establecidos en el artículo 178, apartado a), de esa Directiva en relación con la deducción del impuesto y respeta los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.

- 26 En el presente asunto, concurren los elementos fácticos pertinentes para ejercer el derecho a deducción, establecidos en los apartados 43 y 44 de 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 se cumplen todos los requisitos materiales y formales para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción. Además, en la resolución no se indicó que la demandante presentara declaraciones falsas o expidiera facturas irregulares.
- 27 Según el apartado 45 de la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), el derecho a deducir únicamente puede ser denegado, en el contexto antes descrito, cuando la autoridad tributaria demuestra, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior.
- 28 A pesar de lo anterior, de las resoluciones cabe deducir que la autoridad tributaria, basándose tanto en el principio de preeminencia de la situación real sobre la situación aparente establecido en la Ley del IVA y en la Ley de contabilidad como en los requisitos concretos establecidos en relación con los documentos justificantes, denegó a la demandante el derecho a deducir el IVA esgrimiendo precisamente hechos que, con arreglo a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, carecen de incidencia sobre el derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo, ya que se trata de hechos que no pueden considerarse circunstancias objetivas, y sin especificar fundadamente en qué consistía el fraude fiscal en relación con las medidas que cabía razonablemente esperar del sujeto pasivo.
- 29 El órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide la cuestión de si puede considerarse una ampliación, contraria a la Directiva 2006/112, de las condiciones de contenido enumeradas en el artículo 226 de esa Directiva que deben cumplir las facturas a las que se refiere el artículo 220, apartado 1, de la misma y a las que se supedita la deducción del IVA, la práctica nacional consistente en establecer requisitos adicionales para ejercitar el derecho a deducir el IVA, que se añaden a los elementos de la factura que deben concurrir imperativamente, a través de la expresión «que demuestre que la operación se ha realizado» contenida en el artículo 127, apartado 1, de la Ley del IVA, junto con la integración de las reglas de la Ley de Contabilidad en el hecho imponible y junto con el criterio según el cual una factura formalmente correcta no es por sí sola suficiente para poder

ejercitar el derecho a deducir el IVA, siendo necesario que el sujeto pasivo disponga también de otros documentos además de la factura.

- 30 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el presente asunto, la razón de que existan resoluciones divergentes obedece, además de a una diferente interpretación del Derecho de la Unión, a una apreciación discordante de la pertinencia de los documentos de prueba y de los hechos objetivos que se pretenden acreditar con tales documentos, apreciación que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben llevar a cabo con arreglo a las normas procesales de Derecho interno.
- 31 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en ausencia de normas de la Unión relativas a los aspectos procesales del ejercicio del derecho a deducir el IVA, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro establecer esas normas en virtud del principio de autonomía de procedimiento, a condición, sin embargo, de que no sean menos favorables que las que rigen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 2007, van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, apartado 28).
- 32 Según el tribunal remitente, la apreciación de los elementos de prueba presenta un vínculo con el Derecho de la Unión desde varios puntos de vista. Por una parte, no deben obviarse las normas del Derecho de la Unión a la hora de apreciar los hechos pertinentes y los elementos de prueba, ya que estas definen los elementos que resultan pertinentes a efectos de examinar el derecho a deducir el IVA. Por otra parte, la jurisprudencia nacional creada sobre la base de normas procesales nacionales debe ser coherente con los principios establecidos por el Derecho de la Unión y por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea basada en ese Derecho, como son los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, según los cuales, la apreciación de los elementos de prueba que lleven a cabo las autoridades y los tribunales nacionales y la toma en consideración de circunstancias no pertinentes a efectos de esa apreciación no pueden llegar hasta el punto de hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos reconocidos por el Derecho de la Unión. En este contexto, para llevar a cabo una apreciación de los elementos de prueba conforme con el Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario precisar las directrices que delimiten la esfera de los hechos que pueden tomarse en consideración y que sirva de orientación a efectos de determinar qué elementos son pertinentes y cuales no lo son.
- 33 A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a las normas del IVA, el órgano jurisdiccional remitente manifiesta sus dudas acerca de si el alcance y la profundidad exigidos por la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) y la autoridad tributaria en relación con los elementos de prueba son

compatibles con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.

- 34 El órgano jurisdiccional remitente expresa su preocupación en relación con el hecho de que, en el caso de una operación en cadena, la orientación principal de la inspección de la autoridad tributaria y el objeto de las medidas que cabe razonablemente esperar deba consistir en la reconstrucción de cada uno de los elementos de las actividades económicas llevadas a cabo por los miembros de la cadena. Asimismo, muestra su preocupación por el hecho de que, tras el auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), esta inspección se extienda de forma invariable y determinante al examen de elementos de la operación económica, deduciendo automáticamente de cualquier error en los mismos la consecuencia de que el sujeto pasivo era consciente de que tomaba parte en un fraude fiscal. El nexo entre la operación económica y el conocimiento del fraude fiscal queda establecido, por una parte, por las mismas circunstancias objetivas a las que ya se refirió la autoridad tributaria en relación con la apreciación de la operación económica y respecto de las cuales el Tribunal de Justicia ha declarado que no pueden servir de base para [denegar] la deducción del IVA.
- 35 En todas las cuestiones planteadas, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el alcance, la profundidad y el ámbito de la prueba establecida para ejercer el derecho a deducir el IVA que aplica la autoridad tributaria y que la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) considera lícitos—teniendo en cuenta también el principio de neutralidad fiscal— se extienden a los hechos pertinentes y son necesarios y proporcionados, es decir, no exceden del marco fijado en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en especial teniendo en cuenta que la autoridad tributaria achaca a la demandante la insuficiencia de la prueba en el procedimiento tributario y que, además de la denegación del derecho a deducción del IVA, le impone una sanción tributaria.
- 36 El órgano jurisdiccional remitente considera que, a pesar de que las actuaciones de verificación mencionadas en el apartado 61 de la sentencia de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid* (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373) no revisten un carácter general, sino que únicamente pueden exigirse al sujeto pasivo cuando las circunstancias así lo justifiquen, en el presente asunto la autoridad tributaria no expone, sin embargo, cual es la circunstancia que justificaría que se imponga a la demandante llevar a cabo una verificación más detallada, dado que esa autoridad únicamente esgrimió contra la demandante la circunstancia —que constituye una característica básica del tráfico económico— de que la operación era una operación en cadena y exigió a la demandante, so pena de denegarle el derecho a deducir el IVA, que, para demostrar su buena fe, hubiera verificado unas circunstancias que excedían, en todos los aspectos, de las mencionadas en el apartado 61 de la sentencia de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid* (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373).

- 37 Por lo tanto, dado que la autoridad tributaria pretende seguir fundamentando la denegación del derecho a deducir el IVA sin invocar hechos objetivos relacionados razonable y directamente con la operación económica, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, esa autoridad no solo transfiere a los sujetos pasivos su propia obligación de comprobación, contrariamente a lo establecido en las disposiciones citadas de la Directiva 2006/112 y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino que con esta práctica vulnera también los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad.
- 38 Al seguir una práctica jurídica basada en consideraciones que entran en contradicción con lo establecido en el auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), sin que se examinen los elementos subjetivos que figuran en la Ley del IVA y en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (si se tenía conocimiento o si debería haberse tenido conocimiento con la diligencia razonablemente exigible), se vacía de contenido el derecho a deducción del IVA establecido en los artículos 168 y 178, letra a), de la Directiva 2006/112 y en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular en los asuntos húngaros.
- 39 Mediante la quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el principio de proporcionalidad debe ser interpretado en el sentido de que, en caso de que se deniegue la deducción del IVA, resulta proporcionado imponer una sanción tributaria equivalente al 200 % de la diferencia tributaria coincidente con el importe del IVA deducido, cuando concurre la circunstancia de que la demandante puso a disposición de la autoridad tributaria todos los documentos que obraban en su poder y habida cuenta de que, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, carece de pertinencia a efectos de denegar la deducción del IVA el hecho de que las personas que preceden al sujeto pasivo en la cadena no pagaran el IVA, de forma que la autoridad tributaria no ha sufrido una pérdida de ingresos en relación con la denegación de la deducción del IVA, habiendo pagado o declarado, por el contrario, la demandante y quienes formaban parte de la cadena el IVA que debía ser satisfecho por la operación realizada en el marco de la misma y habiendo considerado la autoridad tributaria que, en el caso de la demandante, el pago o la declaración eran legítimos por haberse emitido la factura.
- 40 Mediante la última cuestión prejudicial —formulada para el caso de que, habida cuenta de las divergencias existentes en la interpretación y la práctica de los tribunales, la interpretación y la práctica seguidas en el Estado miembro eventualmente no sean conformes con las disposiciones del IVA— el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación acerca de si los sujetos pasivos pueden contar con una tutela judicial efectiva y de si esta tutela es adecuada, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 99 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y tomando asimismo en consideración el hecho de que, a pesar de la obligación de plantear una petición de decisión

prejudicial al Tribunal de Justicia, no es posible en todos los asuntos solicitarle que se pronuncie con carácter prejudicial.

DOCUMENTO DE TRABAJO