

Asunto C-108/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

27 de febrero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

5 de febrero de 2020

Parte demandante:

HR

Parte demandada:

Finanzamt Wilmersdorf (Administración Tributaria de Wilmersdorf)

FINANZGERICHT

BERLÍN — BRANDENBURG (TRIBUNAL DE LO TRIBUTARIO DE BERLÍN-BRANDEBURGO)

RESOLUCIÓN

[omissis]

En el litigio entre

HR

parte demandante,

Representantes autorizados: [...],

y

el Finanzamt Wilmersdorf (Administración Tributaria de Wilmersdorf)

parte demandada,

en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios de los años 2009 y 2010,

el Finanzgericht Berlin-Brandenburg — Sala Quinta, el 5 de febrero de 2020 [omissis]

ha resuelto:

I. Plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión para que se pronuncie sobre ella con carácter prejudicial:

¿Deben interpretarse los artículos 167 y 168, 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 lo sucesivo, «Directiva IVA»), en el sentido de que se opone a una aplicación del Derecho nacional en virtud de la cual también debe denegarse la deducción del impuesto soportado cuando en una operación anterior se ha cometido un fraude del impuesto sobre el volumen de negocios y el sujeto pasivo tenía o debería haber tenido conocimiento del mismo, aun cuando con la prestación que recibió, él ni participó en el fraude ni estuvo implicado en él ni tampoco ha fomentado o favorecido el fraude cometido?

II. Se suspende el procedimiento hasta tanto se resuelva la petición de decisión prejudicial formulada en el punto anterior.

Fundamentos:

I.

1. La demandante, con la colaboración de su esposo, operó en los controvertidos años 2009 y 2010 un comercio mayorista de bebidas en [...]. En sus declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios para los años controvertidos, dedujo, entre otros, impuestos soportados con respecto a las facturas de la compañía P GmbH, por importe de 993 164 € (2009) y 108 417,87 € (2010). Las entregas de bebidas mencionadas en las facturas (en particular, bebidas espirituosas y la bebida Red Bull) fueron efectivamente realizadas a la demandante por P GmbH. La demandante pagó a P GmbH los importes facturados y tanto P GmbH como la demandante registraron las operaciones en sus contabilidades. Ni la demandante ni P GmbH cometieron fraude fiscal alguno en el marco de su relación comercial. Las facturas de P GmbH cumplen los requisitos legales resultantes de los artículos 14 y 14a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»). La demandante revendió las bebidas

compradas a P GmbH sin que con las ventas posteriores se cometiera ningún fraude en el impuesto sobre el volumen de negocios.

2. Como se muestra en dos sentencias penales, que ya son firmes, P GmbH compró las bebidas entregadas a la demandante cometiendo varios fraudes en el impuesto sobre el volumen de negocios. Según apreció la jurisdicción penal, los hechos fueron los siguientes: El esposo de la demandante, como responsable, suministró a P GmbH grandes cantidades de bebidas espirituosas, café y Red Bull (ventas totales hasta septiembre de 2010: aprox. 80 millones de euros). No se expidió ninguna factura por estas entregas. En lugar de ello, un empleado de P GmbH emitió facturas simuladas relativas a la compra de mercancías. A continuación, con base en esas facturas, P GmbH aplicaba indebidamente la deducción del impuesto soportado. Al mismo tiempo, el marido de la demandante ponía a disposición de P GmbH listas de precios y potenciales compradores para la mercancía. La mercancía fue revendida a distintos compradores, entre ellos la demandante. Después de haber sido descubiertos los hechos, la deducción del impuesto soportado, aplicada por P GmbH en relación con esas facturas simuladas, fue denegada por la Administración tributaria competente.
3. Además, la demandada también denegó la deducción del impuesto soportado a la demandante, en la medida en que las cuotas del impuesto soportado correspondieran a prestaciones procedentes de P GmbH. Como motivación expuso esencialmente que la demandante, con su empresa, formaba parte de una cadena de entregas en la que se habían cometido fraudes del impuesto sobre el volumen de negocios. Sostuvo que P GmbH, con la participación del marido de la demandante, defraudó los impuestos soportados en la compra de diferentes bebidas, que fueron revendidas posteriormente, entre otras, a la demandante.
4. La demandante defiende la tesis de que en este litigio la denegación de la deducción del impuesto soportado en prestaciones procedentes de P GmbH no se ajusta a Derecho. Afirma que cumple los requisitos legales para la deducción del impuesto soportado.
5. La parte demandada considera, por el contrario, que, debido a la participación de su marido y a las prácticas comerciales poco habituales, la demandante debería haberse dado cuenta de que, con su empresa, formaba parte de una cadena de entregas en la que se habían cometido fraudes del impuesto sobre el volumen de negocios. Afirma que ello, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, justifica la negativa a admitir la deducción del impuesto soportado.

II.

6. De conformidad con el artículo 267, párrafo segundo, en relación con el párrafo primero, letra a), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Sala plantea al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial formulada en la parte dispositiva.

1. Marco jurídico

a. Derecho de la Unión

7. El artículo 167 de la Directiva IVA dispone:

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

8. El artículo 168, letra a), de la Directiva IVA reza:

«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;»

9. Conforme al artículo 178, letra a), de la Directiva IVA, para poder ejercer el derecho a la deducción, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, el sujeto pasivo deberá cumplir, entre otras, la condición siguiente:

«[...] estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

b. Derecho nacional

10. El artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, frases primera y segunda, de la UStG, en su versión vigente durante los años controvertidos, tiene el siguiente tenor:

«(1) El empresario podrá deducir las siguientes cuotas soportadas:

1. el impuesto legalmente devengado por suministros entregados y demás servicios prestados a su empresa por otro empresario. (2) El ejercicio de la deducción del impuesto soportado presupone que el empresario esté en posesión de una factura expedida de conformidad con los artículos 14 y 14a.»

2. Apreciación a la luz del Derecho nacional y pertinencia de la cuestión prejudicial

11. En el caso de autos, la cuestión pertinente para resolver el litigio es si la deducción del impuesto soportado en prestaciones recibidas de P GmbH debe denegarse a la

demandante por considerar que debería haber tenido conocimiento de los fraudes del impuesto sobre el volumen de negocios cometidos en una operación anterior.

12. En lo que respecta al impuesto desglosado en las facturas de P GmbH, concurren los requisitos para aplicar el derecho a deducir el impuesto soportado que se establecen en el artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, de la UStG.
13. Solamente es dudoso si denegar la deducción del impuesto soportado está justificado por el hecho de que la demandante debería haber tenido conocimiento de los fraudes del impuesto sobre el volumen de negocios en la empresa P GmbH, y, por tanto, en una operación anterior.
14. Durante los ejercicios controvertidos, legalmente no estaba previsto denegar la deducción del impuesto soportado en el sentido antes mencionado. No obstante, la más alta jurisprudencia nacional, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, considera que tal denegación se impone *«en caso de que se acredite, mediante hechos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que en otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo, se había cometido un fraude en el IVA»* [omissis].
15. En consecuencia, con arreglo al Derecho nacional, es relevante para el litigio si la circunstancia de que la demandante debería haber tenido conocimiento del fraude en la deducción del impuesto efectuada por P GmbH implica no solo denegar a P GmbH la deducción del impuesto soportado, sino también la denegación de la deducción del impuesto soportado en el marco de la operación subsiguiente entre P GmbH y la demandante. A tal efecto es decisiva la interpretación del concepto de «cadena de entregas». Si debiera considerarse que las operaciones entre P GmbH y la demandante, junto con la compra fraudulenta de bebidas por P GmbH en la operación anterior, forman parte de una cadena de entregas conjunta, en el caso de autos la denegación de la deducción del impuesto soportado se habría ajustado a Derecho. Pero si hubiera que negar la existencia de una cadena de entregas como la descrita, debería admitirse la deducción del impuesto soportado.

3. Apreciación con arreglo al Derecho de la Unión

16. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre cómo debe interpretarse el concepto de «cadena de entregas», respetando las exigencias derivadas del Derecho de la Unión, y sobre si las relaciones comerciales en el litigio principal están comprendidas en este concepto. Dado que el concepto de «cadena de entregas» se ha configurado con arreglo a la denegación de la deducción del impuesto soportado por parte del Tribunal de Justicia, se trata de un problema de interpretación del Derecho de la Unión.
17. El Tribunal de Justicia, en lo que ya es una jurisprudencia reiterada, ha señalado que la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y contra los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA. Por consiguiente,

corresponde a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales denegar el beneficio del derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante hechos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. Así sucede no solo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, con su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, era constitutiva de fraude en el IVA (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 18 de mayo de 2017 — C-624/15, Litdana, [omissis] apartado 35; de 22 de octubre de 2015 — C-277/14, PPUH Stehcemp, [omissis] apartados 47 a 49; de 13 de marzo de 2014 — C-107/13, FIRIN, [omissis] apartado 42; de 18 de julio de 2013 — C-78/12, Evita-K, [omissis] apartado 41; de 31 de enero de 2013 — C-642/11, Stroy trans, [omissis] apartado 48; de 31 de enero de 2013 — C-643/11, LVK-56, [omissis] apartado 60; de 6 de diciembre de 2012 — C-285/11, Bonik, [omissis] apartado 41, y de 21 de junio de 2012 — C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, [omissis] apartado 47).

18. De conformidad con estos principios del Derecho de la Unión, en el asunto principal podría considerarse la denegación de la deducción del impuesto soportado en los tres supuestos siguientes:
- si la propia demandante cometió un fraude fiscal en relación con las entregas controvertidas que ella recibió de P GmbH,
 - si P GmbH cometió un fraude respecto del impuesto sobre el volumen de negocios procedente de las entregas a la demandante, o
 - si las operaciones controvertidas formaban parte de una cadena de entregas en cuyo marco se produjo un fraude fiscal.

Si no se cumple ninguno de estos tres supuestos de hecho, no debería admitirse que a la demandante se le deniegue la deducción del impuesto soportado, con independencia del conocimiento que tuviera de un fraude fiscal cometido en una operación anterior.

19. Como ni la demandante, al ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado en las entregas de bebidas efectuadas por P GmbH, ni P GmbH, como proveedor de la mercancía, cometieron un fraude fiscal con las operaciones aquí controvertidas, en el litigio principal lo único decisivo es si las operaciones controvertidas formaban parte de una «cadena de entregas» en cuyo marco se produjo un fraude fiscal.
20. Por lo que se aprecia, el concepto de «cadena de entregas» utilizado por el Tribunal de Justicia no ha sido definido por este hasta la fecha.
21. En ese sentido, el órgano jurisdiccional remitente considera posible que el mero hecho de que un sujeto pasivo conociera o debiera haber conocido un fraude fiscal cometido en (cualquier) operación anterior implique la denegación de la

deducción del impuesto soportado. Ese sería el caso, si el concepto de «cadena de entregas» debiera entenderse en el sentido de que basta con que se realicen varias operaciones comerciales sucesivas sobre un mismo objeto de entrega. En tal caso, existiría un vínculo o conexión con el fraude cometido en una operación anterior únicamente si se tratase del mismo objeto de entrega. Sin embargo, no sería necesario favorecer o apoyar el fraude fiscal con la operación controvertida (por ejemplo, ocultando las relaciones de suministro, etc.).

22. No obstante, la Sala remitente tiende a considerar que, a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad del Derecho de la Unión, una interpretación así del concepto de «cadena de entregas» sería demasiado amplia.
23. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la denegación del derecho a deducir el impuesto soportado en caso de fraudes y abusos ligados a una cadena de entregas solamente podrá considerarse si es precisamente de la combinación específica de transacciones sucesivas de donde resulta el carácter fraudulento de dichas operaciones tomadas en conjunto (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 2014 — C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda, [omissis] apartado 67). Sería ese el caso, por ejemplo, si las entregas sucesivas fueran parte de un plan general destinado a dificultar la trazabilidad de los bienes entregados y, de ese modo, también la detección de los fraudes cometidos en la cadena de entregas. En ese supuesto, se incluirían en particular las operaciones comerciales que forman parte del denominado fraude en cascada. Además, en su caso, también podrían estar incluidas las operaciones en cadena si con la interposición de empresarios que no reciben efectivamente el objeto de la entrega se persigue ocultar las relaciones comerciales. Aplicando esta interpretación, una «cadena de entregas» solamente comprendería aquellas operaciones que fomentan o favorecen concretamente el fraude fiscal cometido en una operación anterior o posterior.
24. En opinión de la Sala remitente, este resultado interpretativo podría verse corroborado por varias resoluciones del Tribunal de Justicia en que este, para negar la deducción del impuesto soportado,
 - presupone una «participación» del sujeto pasivo, con su operación, en el fraude fiscal cometido en una operación anterior o posterior (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2019 — C-653/18, Unitel, [omissis] apartado 33; de 28 de marzo de 2019 — C-275/18, Vins, [omissis] apartado 33; de 8 de noviembre de 2018 — C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis] apartado 41; de 25 de octubre de 2018 — C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis] apartado 35; de 19 de octubre de 2017 — C-101/16, Paper Consult, [omissis] apartado 52; de 18 de mayo de 2017 — C-624/15, Litdana, [omissis] apartados 33 y 34; de 9 de febrero de 2017 — C-21/16, Euro Tyre, [omissis] apartado 40; de 2 de junio de 2016 — C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [omissis] apartado 42, y de 21 de junio de 2012 — C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, [omissis] apartado 54),

- parte del supuesto de una «*implicación*» de las operaciones del sujeto pasivo en el fraude cometido en otra operación (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 2012 — C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, [*omissis*] apartado 53), o
- exige una «*implicación*» de las operaciones del sujeto pasivo en el fraude fiscal cometido en otra operación (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de marzo de 2019 — C-275/18, Vins, [*omissis*] apartado 33; de 8 de noviembre de 2018 — C-495/17, Cartrans Spedition, [*omissis*] apartado 41; de 18 de octubre de 2018 — C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [*omissis*] apartado 35, y de 9 de febrero de 2017 — C-21/16, Euro Tyre, [*omissis*] apartado 40).

En opinión del órgano jurisdiccional remitente, para que exista tal «participación» o «implicación» no debería bastar con tener simplemente conocimiento del fraude fiscal cometido o meramente deber haber tenido conocimiento del mismo. Más bien, una «participación» o «implicación» deberá exigir una contribución propia al fraude fiscal por lo menos en el sentido de una actividad de fomento o favorecimiento. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, la mala fe, como circunstancia meramente subjetiva, no puede sustituir la participación activa requerida para una «participación» o «implicación».

25. Si además de la mala fe no hay ninguna actividad de fomento o favorecimiento del fraude fiscal, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, hay muchos argumentos que indican que no puede denegarse a un sujeto pasivo que deduzca el impuesto soportado en las prestaciones que recibió. Así debería ser, en particular, cuando, como sucede en el litigio principal, las relaciones de suministro se ponen completamente de manifiesto a las autoridades tributarias mediante la expedición de facturas y el reflejo en la contabilidad y en las declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios. En este caso no hay una ocultación de las relaciones de suministro o de los proveedores. El fraude fiscal cometido en una operación anterior (aquí: la deducción del impuesto soportado resultante de la compra de bebidas por P GmbH) está completamente finalizado y no puede ser fomentado o favorecido por las operaciones posteriores (aquí: la reventa de las bebidas por P GmbH a la demandante). Más bien, la operación entre P GmbH y la demandante se presenta como otra relación de suministro que es independiente de la operación anterior afectada por el fraude fiscal. En este sentido, falta un plan general según el cual dichas entregas forman parte de un fraude fiscal que abarca varias operaciones. Atendiendo a esta interpretación del concepto de «cadena de entregas», en circunstancias como las del asunto principal, la cadena de entregas debería haber concluido en P GmbH. En ese sentido, las entregas de P GmbH posteriores al fraude fiscal —ya sean a la demandante o a otros terceros ajenos— no deberían formar parte de una cadena de entregas en la que se cometió un fraude fiscal, sino que serían más bien nuevas relaciones de suministro que deben apreciarse con independencia del fraude fiscal anterior.

26. Por consiguiente, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, la cuestión de si el esposo de la demandante señalaba a P GmbH los compradores de la mercancía también es irrelevante. En efecto, esto no cambiaría el hecho de que las entregas realizadas por P GmbH a la demandante no tienen ninguna incidencia sobre el fraude fiscal cometido previamente por P GmbH. La relación de suministro perfectamente transparente entre P GmbH y la demandante ya no puede favorecer los fraudes fiscales ya concluidos. Dada la transparencia existente, tampoco cabe ocultar las relaciones de suministro *a posteriori*.
27. Esta conclusión debería verse confirmada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual solo cabe denegar la deducción del impuesto soportado en caso de abuso si la admisión de la deducción controvertida tiene como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la Directiva IVA (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de julio de 2019 — C-273/18, Kuršu zeme, [omissis] apartado 35). Tal puede ser el caso, por ejemplo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando, mediante las operaciones comerciales efectuadas, el sujeto pasivo persigue ocultar a los verdaderos proveedores con el fin de dificultar con ello el gravamen de las operaciones o cuando la operación controvertida tiene precisamente por objeto obtener una ventaja fiscal indebida (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de julio de 2019 — C-273/18, Kuršu zeme, [omissis] apartados 36 y 37). Pues bien, en circunstancias como las del litigio principal, no debería existir tal supuesto de ejercicio abusivo de la deducción del impuesto soportado. Dado que el proveedor de las bebidas (P GmbH) se identifica en las facturas, está asegurado el control de la tributación del volumen de negocios de las mercancías por parte de las autoridades tributarias. No cabe apreciar ocultación de proveedores mediante las operaciones de P GmbH a favor de la demandante. Además, las operaciones aquí controvertidas tampoco tienen por objeto un fraude fiscal. Mejor dicho, como se ha expuesto anteriormente, el eventual fraude fiscal de P GmbH ya había terminado en el momento de la entrega de las bebidas a la demandante. Pues bien, con ello queda lógicamente excluido que con la adquisición de bebidas por la demandante se persiguiese el fraude fiscal previo cometido por P GmbH.
28. Además, las operaciones aquí controvertidas no causaron perjuicio alguno en materia de recaudación, puesto que P GmbH había pagado el impuesto facturado. En consecuencia, estas operaciones tampoco generaron una ventaja fiscal que pueda ser contraria a los objetivos de la Directiva IVA. Más bien, la decisión sistémica que subyace al sistema común del IVA a favor de la neutralidad del impuesto sobre el volumen de negocios debería exigir que se admita el derecho a deducción para las prestaciones recibidas en el litigio principal. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, constituiría una limitación desproporcionada de dicho principio de neutralidad que un fraude fiscal cometido en (cualquier) operación anterior siga afectando a todas las operaciones posteriores por el mero conocimiento de dicho fraude o porque se debería haber conocido. A este respecto, debería tenerse en cuenta que la denegación de la deducción del impuesto soportado no puede tener el carácter de sanción. Solo porque la mercancía que dio origen a las operaciones se haya adquirido, en su caso,

ilegalmente, ello no significa que pueda derogarse la vigencia el principio de neutralidad del IVA. Únicamente cuando la prestación de que se trate permita o favorezca directamente el abuso debería excluirse la deducción del impuesto soportado.

29. Esta opinión jurídica podría verse corroborada por el hecho de que la cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho a deducir el IVA soportado (véanse el auto del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2004 — C-395/02, Transport Service, Rec. 2004, p. I-1991, apartado 26; y las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de enero de 2006 — C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros, Rec. 2006, p. I-483, apartado 54, y de 21 de junio de 2012 — C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, [omissis] apartado 40). En este contexto, el Tribunal de Justicia siempre ha subrayado la necesidad de que las medidas destinadas a proteger los derechos del Tesoro Público —y, por tanto, a proteger los ingresos tributarios— no deben ir más allá de lo necesario para «percibir el impuesto de manera exacta y evitar el fraude» (sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de julio de 2010 — C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [omissis] apartado 26; de 27 de septiembre de 2007 — C-409/04, Téleos, [omissis] 70, apartado 46, y de 21 de junio de 2012 — C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, [omissis] apartado 48). Acerca de las medidas en virtud del artículo 273 de la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia aprecia literalmente lo siguiente: «Además, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por consiguiente, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA ni, por lo tanto, la neutralidad de dicho impuesto, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA.» (sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 2012 — C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, [omissis] apartado 57).
30. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, una interpretación extensiva del concepto de «cadena de entregas», en relación con la denegación de la deducción del impuesto soportado, en supuestos de abuso sí que podría conducir a ese tipo de cuestionamiento sistemático del derecho a deducción y del principio de neutralidad del IVA. Si la cadena de entregas que dio lugar a una denegación de la deducción abarcara también las operaciones que ni fomentan ni favorecen los fraudes fiscales cometidos en una operación anterior o posterior, produciría un amplio y desproporcionado efecto sancionador de la denegación de la deducción del impuesto soportado en supuestos de abuso. De este modo, por acertado que sea denegar la deducción del impuesto soportado en operaciones que tienen un vínculo directo con un abuso o fraude del impuesto sobre el volumen de negocios para oponerse eficazmente al fraude y abuso, también sería contrario al sistema presumir, basándose en la lucha contra los abusos, que la denegación de la deducción del impuesto soportado tiene un efecto que alcanza a varias

operaciones posteriores o anteriores cuando estas no tienen un vínculo apreciable, en el sentido de una actividad de fomento, con el fraude fiscal cometido. Si se afirmase tal efecto a distancia, conduciría a una acumulación multiplicada e injustificada de la carga del impuesto sobre el volumen de negocios que supera varias veces el perjuicio que causó el fraude en la recaudación del impuesto. Como resultado, la afirmación de una «operación fraudulenta» como la descrita llevaría a un efecto sancionador equivalente a una multa, que carece de base legal en la Directiva IVA. En ese sentido, el impuesto sobre el volumen de negocios no puede ser instrumentalizado como sanción del comportamiento deshonesto de un sujeto pasivo [*omissis*].

31. Además, la Sala considera que una interpretación extensiva del concepto de «cadena de entregas» también es discutible porque no se aprecia que una denegación en las operaciones posteriores de la deducción del impuesto soportado en realidad pueda ser adecuada para alcanzar el objetivo planteado por el Tribunal de Justicia, consistente en prevenir el abuso y el fraude en el impuesto sobre el volumen de negocios, si no hay una contribución que fomente el fraude fiscal. En efecto, cuando, como sucede en el asunto principal, el fraude cometido en una operación anterior ya ha finalizado y la operación siguiente (aquí: entre P GmbH y la demandante) ya no ha podido favorecer ni fomentar el fraude fiscal, denegar la deducción del impuesto soportado a la demandante ya no puede evitar los fraudes fiscales.
32. Por último, que recurrir a la denegación de la deducción en circunstancias como las del asunto principal debería ser desacertado también puede resultar acreditado por la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual no procede distinguir, a los efectos del impuesto sobre el volumen de negocios, entre transacciones «lícitas» e «ilícitas». La cuestión de si se reprueba jurídicamente una operación carece de pertinencia a efectos de su gravamen por el impuesto sobre el volumen de negocios, puesto que el principio de neutralidad del IVA exige la inclusión de todas las operaciones (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 6 de julio de 2006, C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling, [*omissis*] apartado 50, y de 12 de enero de 2006 — C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros, [*omissis*] apartado 49). Sin embargo, si el sistema del IVA abarca también operaciones «ilícitas», por razones de neutralidad debería ser posible deducir para las mismas también el impuesto soportado. Ello debería llevar, en circunstancias como las del litigio principal, a que, debido a la participación del esposo de la demandante en un fraude en una operación anterior, exista una operación jurídicamente reprochable, pero que las operaciones posteriores sean, no obstante, relevantes desde el punto de vista del impuesto sobre el volumen de negocios, a pesar de dicha desaprobación, de modo que tampoco quepa una exclusión de la deducción del impuesto soportado.

4. Suspensión del procedimiento

33. [*omissis*] [Consideraciones sobre el procedimiento nacional]

34. [*omissis*] [Consideraciones sobre el procedimiento nacional]

[*omissis*]

DOCUMENTO DE TRABAJO