

Asunto C-512/21**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:**

17 de agosto de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)

Fecha de la resolución de remisión:

31 de mayo de 2021

Parte demandante:

Aquila Part Prod Com S.A.

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 por Aquila Part Prod Com S.A. (Rumanía) contra cuatro resoluciones de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría), en las que la Administración tributaria declaró la existencia de una diferencia tributaria en el impuesto sobre el valor añadido a cargo de la demandante, calificada en su mayor parte como devolución indebida y, en una parte menor, como impuesto no ingresado, y a raíz de la cual la Administración tributaria impuso una multa y liquidó un recargo de mora.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La petición de decisión prejudicial formula con arreglo al artículo 267 TFUE.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 9, apartado 1, 10, 167, 168, letra a), 178, letra a), 220 y 226 de la

Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de racionalidad y del derecho a un proceso equitativo consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional nacional debe decidir, apoyándose en esa interpretación, si las circunstancias que la demandada invoca respecto de la demandante pueden considerarse circunstancias objetivas tales que justifican la denegación por la demandada del derecho a la deducción del IVA, y si, en consecuencia, la demandada actuó fundadamente cuando denegó el derecho a deducir el impuesto alegando que la demandante había participado en un fraude fiscal y no había dado muestras de diligencia debida.

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 IVA, 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 IVA 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 IVA, 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 Mahagében 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 IVA 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 IVA y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea 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 consciencia del sujeto pasivo examinada en el procedimiento tributario?

6) ¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva IVA 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia del Tribunal de Justicia invocadas

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): artículos 9, apartado 1, 10, 167 y 168, letra a)

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

Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373)

Sentencia de 3 de octubre de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831)

Auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario»)

Artículo 1, 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.»

Artículo 2, 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.»

Artículo 97, apartado 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.»

Artículo 97, apartado 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.»

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)

Artículo 27, 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.»

Artículo 119, apartado 1:

«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).»

Artículo 120, letra a):

«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.»

Artículo 127, apartado 1, letra a)

«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.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El predecesor jurídico de la demandante, Agrirom Srl, es una sociedad constituida conforme al Derecho rumano que, desde el 2 de junio de 2010, está registrada en Hungría a efectos del IVA. La actividad principal declarada por la demandante son los servicios de intermediación del comercio al por mayor de productos alimenticios, bebidas y tabaco, en el marco de la cual lleva a cabo entregas intracomunitarias de bienes y adquisiciones internas y, en Hungría, se dedica al comercio mayorista de productos alimentarios.
- 2 Con el fin de llevar a cabo su actividad comercial en Hungría, la demandante celebró, el 1 de abril de 2011, un contrato de agencia con Corpinvest Srl, cuyo representante legal es KG.

- 3 En el marco de su actividad de comercio al por mayor, la demandante adquiría de Rilax Kft aceite alimentario que revendía a Strongfood Sro.
- 4 La Autoridad tributaria de primer grado sometió a inspección a la demandante con el fin de comprobar *a posteriori* sus declaraciones correspondientes al período transcurrido entre los meses de agosto y noviembre de 2012. El 16 de junio de 2017 adoptó, al término de las inspecciones, cuatro resoluciones en las que declaró la existencia de una diferencia tributaria por un importe total cercano a 300 000 000 HUF, en su mayor parte en concepto de devolución indebida y, en una parte menor, como impuesto no ingresado. La Administración tributaria impuso una multa y liquidó un recargo de mora en relación con dicha diferencia tributaria. En los casi cinco años de duración de la inspección (2012-2017), la Administración tributaria realizó amplias comprobaciones. Apreció que la demandante había participado en el clásico fraude de tipo «carrusel» y que adquiría mensualmente el aceite alimentario de Rilax Kft y lo revendía a Strongfood Sro. En la cadena participaban un «operador desaparecido o missing trader» y «sociedades búfer o pantalla», siendo la demandante la «sociedad broker o agente» y Strongfood Sro. la «sociedad instrumental» que revendía el producto de nuevo a Hungría a los operadores desaparecidos.
- 5 La Administración tributaria también examinó el origen de los productos vendidos. KG no aportó certificados de calidad hasta la adopción de la resolución de primer grado, por lo que la Administración tributaria hizo constar que, según lo exigido por la normativa en materia de seguridad alimentaria, cada participante en la cadena de entregas debía conocer el lugar de origen del producto alimentario adquirido por él y posteriormente revendido, y también su conformidad en términos de calidad. Se constató que el aceite alimentario era refacturado a través de varias empresas húngaras, lo que demuestra que lo que se perseguía era «hacer viajar» del producto entre Hungría y Eslovaquia. El escasísimo margen aplicado por las empresas en la cadena de facturación indica que no tomaban en consideración las condiciones del mercado y que los operadores de la cadena actuaban concertadamente.
- 6 Según la Administración tributaria, las sociedades participantes en la cadena cometieron un fraude fiscal consciente e intencionado, por lo que tales sociedades, entre ellas la demandante, han incurrido en responsabilidad objetiva.
- 7 Como pruebas de la circunstancia de que la demandante sabía que participaba activamente en un fraude fiscal, la Administración tributaria refirió lo siguiente:
 - la propia demandante celebraba los contratos;
 - en el mismo día en el que el cliente eslovaco de la demandante adquiría de Hungría la mercancía la revendía nuevamente a Hungría;
 - en la información societaria del proveedor y del cliente de la demandante figuraba una persona con el mismo apellido;

- puede observarse la existencia de vínculos personales en las operaciones económicas;
 - las facturas que, como proveedores, emitían los «operadores desaparecidos» situados en la parte inferior de la cadena de suministro no constituyen justificantes creíbles, pues tales sociedades no desarrollaban una actividad independiente.
- 8 Según la Administración tributaria, varios hechos demuestran la falta de la diligencia debida de la demandante; en particular, que KG y la demandante ya habían participado antes en operaciones de defraudación del IVA; que la verificación de las fuentes de aprovisionamiento habría permitido constatar que el aceite alimentario vendido a Eslovaquia procedía en último término de Eslovaquia, de lo que KG habría podido darse cuenta si hubiera empleado la diligencia debida; que KG habría podido observar que su proveedor no podía acompañar las facturas con certificados de origen; que la demandante ni siquiera habría necesitado solicitar un número de identificación fiscal húngaro, etc.
 - 9 Habida cuenta de lo anterior, la Administración tributaria declaró que la actuación de la demandante infringía determinadas disposiciones de la Ley de Procedimiento General Tributario y de la Ley del IVA.
 - 10 Mediante sus resoluciones de 8 de diciembre de 2017, la demandada confirmó en todos sus extremos el contenido de las resoluciones de primer grado. Los documentos acreditativos de que se llevaba un control de los proveedores, así como la etiqueta del aceite alimentario y el certificado de conformidad de este, que se adjuntaron al recurso administrativo, no fueron admitidos por la razón de que no contenían información nueva y porque la etiqueta del aceite alimentario aportada carecía de fuerza probatoria en cuanto al origen del producto.
 - 11 La demandante ha interpuesto un recurso contencioso-administrativo contra esas resoluciones mediante demanda presentada ante el órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 12 En su demanda, la demandante reprochó a la demandada haber tramitado el procedimiento según una idea preconcebida, haber incurrido en errores sustanciales al apreciar que la demandante había actuado conscientemente, y que, debido a esas contradicciones y a la ausencia tanto de hechos como de pruebas, las resoluciones son ilegales. Por lo que respecta a la diligencia debida, la demandante critica principalmente que no resulte de la resolución si el papel desempeñado por ella fue pasivo o activo, lo que presupone un comportamiento distinto y conlleva que se determinen los hechos que son pertinentes para la inspección.

- 13 En lo que atañe a la diligencia debida de la que la demandante dio muestras, esta alegó que su sociedad cuenta con normas de aprovisionamiento que exigen un control precontractual de los proveedores, lo que la Administración tributaria ni siquiera mencionó en su resolución. Con arreglo a tales normas, siempre se verificó la validez del extracto del registro mercantil y del número de identificación fiscal, las áreas de actividad y las personas con poder de representación. Las mercancías adquiridas disponían de certificado de calidad. KG examinaba personalmente el local, el almacén, etc. del proveedor, así como la existencia de maquinaria y personal adecuados para las operaciones de carga y de la mercancía y su etiquetado, como acreditan las declaraciones de los testigos. La Administración tributaria ignoró intencionadamente tales declaraciones.
- 14 La demandante criticó el alcance y la profundidad del control que se le exigía en relación con su modo de selección de socios comerciales, subrayando que resulta irrazonable, inviable y contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la demandada exija a la demandante que, antes de tomar una decisión comercial, descubra un montaje que la propia Administración tributaria tardó más de cinco años en desentrañar.
- 15 La demandante rebatió las apreciaciones de la demandada sobre el carácter consciente de su actuación y censuró la falta de pruebas al respecto, ya que la Administración tributaria dedujo directamente del carácter consciente de la actuación de KG el carácter consciente de la actuación de la demandante y en la resolución únicamente se apreció el carácter consciente de la actuación de KG en relación con la diligencia debida.
- 16 La demandante también destacó que, en virtud del contrato de agencia, la relación entre ella y la empresa agente era de cooperación horizontal, y que la autonomía de las partes era la característica principal del contrato, lo que no fue considerado por la Administración tributaria. Por eso la demandante opina que, en este contexto, dio muestras de la diligencia debida, lo que fue ignorado por la demandada.
- 17 Por lo que se refiere al origen de las mercancías, la demandante alegó que se trata de un secreto comercial que carece de relevancia fiscal, pero que en el tráfico económico constituye una información cuya protección reviste interés vital para cualquier operador económico. Añade que ella no está sujeta a las normas húngaras en materia de seguridad alimentaria y que la Administración tributaria no indicó la norma en virtud de la cual la demandante debería haber obtenido y conservado los certificados de calidad cuya falta le reprochaba.
- 18 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, la demandante solicitó que se iniciara un procedimiento de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia.
- 19 Sin modificar su punto de vista, **la demandada** subrayó que el acta de la inspección relativa a los meses de febrero a julio de 2012 describe detalladamente

la cadena de facturación descubierta en relación con el período en cuestión y el papel que en ella desempeñó la demandante.

- 20 En relación con la declaración por parte de la demandada de una infracción de las normas en materia de seguridad de la cadena alimentaria, la demandada se refiere al apartado 41 de la sentencia pronunciada en el asunto Altic (C-329/18), según el cual el Tribunal de Justicia ya respondió a esta cuestión.
- 21 Para demostrar que las apreciaciones contenidas en sus resoluciones son fundadas, la demandada ha adjuntado una sentencia pronunciada por la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría) en un asunto con antecedentes de hecho idénticos a los del caso de autos y en la que la Kúria confirmó las circunstancias objetivas descubiertas por la demandada y, sobre la base de estas, la denegación del derecho a la deducción.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 22 Según el órgano jurisdiccional remitente, la resolución del litigio requiere una interpretación del Derecho de la Unión a la luz de la doctrina del acto claro.
- 23 Citando el apartado 57 del auto Vikingo (C-610/19) y el apartado 27 de la sentencia Hardimpex (C-444/12), el órgano jurisdiccional remitente argumenta que también después de estas sentencias se ha mantenido la contradicción que concierne a la esencia de la interpretación y de la aplicación del Derecho de la Unión en cuanto al reparto de la carga de la prueba entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria. Por ese motivo, en aras de la correcta ejecución del control jurisdiccional que le incumbe, dicho órgano jurisdiccional estima necesario que el Tribunal de Justicia proporcione una orientación sobre si las circunstancias invocadas por la demandada pueden considerarse factores objetivos a los que resulte aplicable lo declarado en la sentencia Mahagében (C-80/11), puesto que el órgano jurisdiccional no tiene conocimiento de que, hasta el momento, el Tribunal de Justicia se haya pronunciado sobre dichas condiciones objetivas, siendo también necesario para resolver el litigio [que se determine] si, habida cuenta del carácter de la cadena de entregas constatado en el presente asunto, el alcance del control que la Administración tributaria exige que lleve a cabo el sujeto pasivo en relación con su obligación de actuar con la diligencia debida es conforme con el marco probatorio establecido por el Tribunal de Justicia en su interpretación de los artículos pertinentes de la Directiva IVA, así como con los principios fundamentales aplicables al ejercicio del derecho a la deducción del impuesto.