

Asunto C-611/19**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:

19 de mayo de 2019

Parte demandante:

Crewprint Kft.

Parte demandada:

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

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 recalificó la actividad del sujeto pasivo y consideró la cadena de facturación una práctica abusiva y de carácter fraudulento en virtud de la repetición reiterada de circunstancias que no se consideran objetivas conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

El Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) solicita que se interpreten los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220 y 226 de la Directiva 2006/112 en relación con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Son conformes con las disposiciones pertinentes [en materia de deducción del IVA] de la Directiva 2006/112 y con el principio de neutralidad fiscal una interpretación y una práctica nacionales con arreglo a las cuales la autoridad tributaria deniega el derecho [a deducción del IVA] respecto a una operación económica realizada entre las partes, basándose en que considera fraudulenta la forma de relación jurídica entre estas (contrato de obra) porque conlleva derecho a deducción y, por tanto, la califica, con arreglo al artículo 1, apartado 7, [de la Ley de Procedimiento General Tributario] de una actividad (actividad de agente) que no genera derecho a deducción, al entender que el comportamiento de las partes tiene por objeto una evasión fiscal dado que la actividad llevada a cabo por el destinatario de la factura no debía revestir necesariamente [esa forma de actividad empresarial], puesto que también podía haberla realizado en calidad de agente. En este contexto, como requisito para aplicar la [deducción del IVA], ¿tienen los sujetos pasivos la obligación de índole fiscal de elegir como forma de actividad económica la que les supone una mayor carga fiscal, o constituye una práctica abusiva el hecho de que elijan, en ejercicio de la libertad de contratación de la que disfrutan y con fines ajenos al Derecho fiscal, una forma contractual de la actividad económica llevada a cabo entre ellas que surte también un efecto no perseguido por las mismas y que consiste en el derecho a deducir el impuesto?
- 2) ¿Son conformes con las disposiciones pertinentes [en materia de deducción del IVA] de la Directiva 2006/112 y con el principio de neutralidad fiscal una interpretación y una práctica nacionales con arreglo a las cuales, en el supuesto de que el sujeto pasivo que desea ejercer el derecho [a deducción del IVA] cumpla los requisitos materiales y formales [para dicha deducción] y haya tomado las medidas exigibles antes de la celebración del contrato, la autoridad tributaria deniega el derecho a deducir el IVA basándose en que considera que la creación de una cadena es innecesaria desde el punto de vista económico y constituye por tanto una práctica abusiva porque el subcontratista, a pesar de que está en condiciones de realizar la prestación de servicios, la encarga a otros subcontratistas por razones ajenas al hecho tributario, y porque el sujeto pasivo que desea ejercer el derecho [a deducción del IVA] sabía, en el momento en que aceptó el encargo, que, su subcontratista, a falta de recursos personales y materiales, efectuaría la prestación recurriendo a sus propios subcontratistas? ¿Incide en la respuesta el hecho de que el sujeto pasivo o su subcontratista hayan incorporado a la cadena a un subcontratista con el que tengan una relación directa o al que les una un vínculo personal u organizativo (conocimiento personal, relación de parentesco o mismo propietario)?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿se cumple el requisito de determinación de los hechos sobre la base de hechos objetivos en el supuesto de que, en un procedimiento en el que la autoridad tributaria

considera que la relación económica entre el sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a [deducción del IVA] y su subcontratista es irracional e injustificada, únicamente fundamente este hecho en el testimonio de una parte de los empleados del subcontratista, sin determinar con arreglo a hechos objetivos las características de la actividad económica que constituye el objeto del contrato, sus circunstancias específicas y el contexto económico de que se trata, y sin oír a los directores del sujeto pasivo y de las empresas subcontratistas que forman parte de la cadena, dotados de facultades decisorias, y, en este caso, es pertinente si el sujeto pasivo o los miembros de la cadena tienen capacidad para realizar las prestaciones y es necesario hacer intervenir a un perito a este respecto?

- 4) ¿Son conformes con lo dispuesto en la Directiva 2006/112 y con el principio de efectividad una interpretación y una práctica nacionales con arreglo a la cuales, en el supuesto de que se cumplan los requisitos materiales y formales [para la deducción del IVA] y de que se hayan adoptado las medidas [razonablemente] exigibles, la autoridad tributaria, basándose en circunstancias que, según sentencias del Tribunal de Justicia, no justifican [que se deniegue la deducción del IVA] y no son objetivas, considera acreditado el fraude fiscal y deniega el derecho [a deducir el IVA], únicamente porque estas circunstancias se producen en su conjunto en un número suficientemente grande de los miembros investigados de la cadena detectada?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «LPGT»), artículos 1, apartado 7, 2, apartado 1, y 97, apartado 4.

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 26, 27, apartado 1, 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), artículo 166, apartados 1 y 2.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante, cuyo objeto social es la impresión y la prestación de servicios tipográficos, recibió pedidos relativos a la fabricación de productos tipográficos, que fueron realizados, con arreglo a dos contratos marco de obra y a pedidos individuales efectuados sobre la base de estos contratos, por su subcontratista principal de imprenta, la sociedad Crew Kft, en parte con la intervención de otros subcontratistas.
- 2 A partir del 10 de julio de 2012, el administrador de la demandante, quien en el momento de su constitución tenía la condición de empleado de la misma, pasó a ser también uno de los administradores de Crew Kft. Las direcciones del establecimiento y de las dos sucursales de la demandante y de Crew Kft. son las mismas. La demandante no dispone de ningún medio de impresión.
- 3 La actividad principal de Crew Kft. es la impresión, aunque en realidad se dedica a la prestación de servicios tipográficos globales. La empresa dispone de varias máquinas de impresión y de otras máquinas tipográficas, pero no de una unidad de encuadernación ni de equipos digitales y rotatorios, por lo que un subcontratista debe realizar dicho trabajo.
- 4 En las facturas recibidas de Crew Kft., cuyo IVA dedujo la demandante, se indicaba «prestación de servicios tipográficos [...] — Subcontratación de servicios tipográficos y de encuadernación sobre la base de un certificado de obra». Los certificados de obra se adjuntaban también a las facturas y contenían una descripción pormenorizada del producto que el subcontratista había realizado para la demandante, incluyéndose también los albaranes de entrega.
- 5 La autoridad tributaria de primer grado efectuó una inspección a la demandante para examinar *a posteriori* sus declaraciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA), lo que dio lugar a la adopción de cuatro resoluciones. En estas resoluciones, la autoridad tributaria competente declaró la existencia de una diferencia tributaria a cargo de la demandante en concepto de IVA por un importe de 56 415 000 forintos (HUF) respecto a los trimestres segundo a cuarto de 2012, de 17 882 000 forintos (HUF) respecto al primer trimestre de 2013, de 19 409 000 forintos (HUF) respecto al segundo trimestre de 2013 y de 18 999 000 forintos respecto al tercer trimestre de 2013, constitutiva de una deuda tributaria, y, en consecuencia, impuso a este respecto una sanción tributaria y aplicó un recargo de mora.
- 6 Durante la inspección, la autoridad tributaria de primer grado oyó al administrador de la sociedad demandante y llevó a cabo investigaciones conexas con respecto a las empresas participantes en la cadena. En el marco de estas investigaciones, obtuvo los contratos de subcontratación y los expedientes disponibles de las empresas, y oyó a los administradores de los subcontratistas y a sus empleados disponibles. Además, se pusieron a su disposición las declaraciones tributarias y

los datos gestionados por la autoridad tributaria y los que constaban en otros registros públicos.

- 7 En sus resoluciones la autoridad tributaria declaró que SZET Hungary Kft. y Mikron-96 Bt. eran subcontratistas del subcontratista de la demandante, Crew Kft., y que a su vez recurrían a otros subcontratistas.
- 8 En la investigación conexa realizada a Crew Kft., la autoridad tributaria determinó que la empresa fabricaba en su establecimiento los productos que le había encargado la demandante y que posteriormente los entregaba con su propio vehículo a los comitentes de la demandante. Crew Kft. subcontractaba una parte minoritaria de los pedidos de la demandante. Las partes rendían cuentas cada mes, de manera que la demandante añadía un margen comercial mínimo al precio fijado por Crew Kft.
- 9 El administrador de SZET Hungary Kft. había sido, en el pasado, la esposa del administrador de la sociedad demandante, estas dos personas tenían también una sociedad mercantil en común. SZET Hungary Kft. realizaba para Crew Kft, a través de un subcontratista, en primer lugar, los trabajos de encuadernación y, en segundo lugar, todas las tareas de fabricación.
- 10 El antiguo administrador de Ride-Ex Hungary Kft., que se encontraba entre los subcontratistas designados por el administrador de SZET Hungary Kft., declaró que realizaba pedidos obtenidos por el propietario, y que conocía a SZET Hungary Kft y al administrador de esta empresa, pero no a la sociedad demandante o a su administrador ni a Crew Kft.
- 11 En los períodos investigados ya no se produjeron operaciones bancarias entre Vikobit Kft. y SZET Hungary Kft, al margen de lo cual la autoridad tributaria determinó que Vikobit Kft. no ejercía ninguna actividad relacionada con la tipografía.
- 12 El administrador de Micron-96 Bt., el otro subcontratista de Crew Kft., confirmó plenamente las afirmaciones del administrador de la demandante, e indicó que se conocían, si bien, cuando se realizaron los trabajos de impresión, el subcontratista de Micron-96 Bt. era R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Las actividades relacionadas con la tipografía no figuraban entre las actividades de R-M Trade Hungary Kft, y, a falta de recursos personales y materiales, la empresa no podía llevar a cabo tales actividades.
- 14 La autoridad tributaria de primer grado no cuestionó la realización efectiva de los trabajos de imprenta conforme a los hechos constatados, si bien, a pesar de las facturas de subcontratación recibidas por Crew Kft., consideró que esta había realizado la mayor parte de los trabajos de imprenta entre ella y la demandante con sus propios medios, su propio personal y su material y en su propio establecimiento, ya que los subcontratistas de Crew Kft. no podían llevarlos a cabo. Por lo tanto, Crew Kft. recibió y dedujo indebidamente facturas por los

servicios tipográficos, para posteriormente reducir el impuesto devengado mediante las facturas de subcontratación falsas, de manera que los sujetos pasivos en el último eslabón de la cadena de facturación constituida *ex profeso* incumplieron sus obligaciones de pago del IVA. Según la autoridad tributaria, la demandante debía tener necesaria y objetivamente conocimiento de estos hechos y de la evasión fiscal de Crew Kft., puesto que ambas sociedades tenían el mismo administrador, el mismo domicilio social, el mismo establecimiento y el mismo contable.

- 15 La autoridad tributaria considera que la demandante ejerció de forma abusiva sus derechos de sujeto pasivo al aplicar, sobre la base de las facturas recibidas, una deducción en relación con un impuesto que el emisor de la factura no había ingresado en la Hacienda Pública, aun cuando la demandante tenía que saber que el IVA deducido no se había pagado a Hacienda. Este comportamiento constituye una vulneración grave del principio de ejercicio de los derechos con arreglo a su finalidad establecido en el artículo 2, apartado 1, de la LPGT, cuya violación excluye en sí misma el ejercicio del derecho a deducción del IVA.
- 16 La autoridad tributaria constató asimismo que las facturas que la demandante recibió de Crew Kft. eran incorrectas también en cuanto a su contenido, ya que entre las partes no existía una relación de subcontratación, sino que la demandante actuaba como intermediario. Según la autoridad tributaria, la demandante desempeñó un papel de agente en las operaciones, puesto que el administrador de la demandante consiguió a los clientes como empleado de Crew Kft., y la propia Crew Kft. ejecutó los pedidos. La demandante y Crew Kft. estipularon en el contrato marco la comisión de la demandante en un 0,2 %. Sin embargo, la demandante, más allá de conseguir los pedidos, no aportó ningún valor material al trabajo. En vista de lo anterior, la autoridad tributaria, con arreglo a la facultad que le confiere el artículo 1, apartado 7, de la LPGT, recalificó los contratos en función de su contenido y, en consecuencia, denegó a la demandante el derecho a deducir el impuesto en relación con las facturas que había recibido.
- 17 Mediante sus resoluciones de 28 de marzo de 2017, la demandada confirmó las resoluciones de primer grado.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 18 En su recurso la demandante alega que la demandada incumplió su obligación de esclarecer los hechos y su obligación de prueba, y que además apreció erróneamente las normas jurídicas sustantivas, ya que, al concurrir los requisitos legales, la demandante tenía derecho a deducir el impuesto. Subraya que la demandada también reconoció que, con arreglo a las facturas, «se había producido una operación económica entre las partes que figuran en la factura», y sin embargo consideró que el emisor de la factura había tenido un comportamiento fraudulento. La demandante alega que, por el contrario, ni el emisor de las facturas ni el emisor de las facturas recibidas por este último actuaron de manera

fraudulenta, y afirma que actuó con la diligencia debida en lo que respecta a estas empresas antes de iniciar la relación económica. El sistema de relaciones constituido por el administrador de la demandante se limitaba únicamente a las sociedades mencionadas. La demandante no desempeñó ningún papel en la formación de la otra parte de la cadena de facturación detectada por la demandada.

- 19 La demandante critica también que la demandada, excediéndose en la facultad que le confiere la LPGT e infringiendo el artículo 1, apartado 7, de dicha Ley, recalificara la actividad de la demandante y declarara que la demandante actuó como agente, ya que aceptó los pedidos procedentes de su propia clientela como empresario por derecho propio y obtuvo un beneficio en el margen comercial entre los precios de los pedidos aceptados y entregados por él, por lo que la mención de subcontratación en las facturas recibidas no les resta credibilidad. La demandante también subraya que la entrega en cadena es un fenómeno que se produce con frecuencia. A efectos del IVA, las entregas de bienes no requieren la posesión material de los bienes. Por lo tanto, el hecho de que la demandante no tuviera una relación directa con los productos encargados no justifica la conclusión de que únicamente llevó a cabo una actividad de agente.
- 20 La demandante se opone a la afirmación de la demandada de que las actividades que constan en la factura fueron realizadas por Crew Kft. sin la intervención de subcontratistas, puesto que la demandada basa esta apreciación en determinados elementos extraídos de la declaración de algunos trabajadores de Crew Kft. que solo realizan partes del proceso de fabricación, sin que un perito haya examinado si Crew Kft. habría podido llevar a cabo todos los elementos de los servicios, por lo que considera que la demandada no fundamentó con hechos objetivos la apreciación de que se había cometido un fraude fiscal.
- 21 Por lo que se refiere al conocimiento de estar cometiendo una evasión fiscal, la demandante señaló, basándose en resoluciones del Tribunal de Justicia, que en el curso del procedimiento tributario no se había presentado ni una sola prueba objetiva que acreditara que el administrador de la demandante tuviera siquiera conocimiento de la identidad y la actividad de los operadores posteriores a los subcontratistas del subcontratista. La demandada sabía que su subcontratista no iba a realizar en su totalidad el servicio indicado en la factura. En cambio, hizo prueba de la diligencia debida en lo que respecta a la subcontratación de la que tenía conocimiento, diligencia que, según la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), no es ilimitada, es decir, que el destinatario de la factura no está obligado a realizar una comprobación fiscal y menos aún investigar a los participantes que constituyen cada uno de los eslabones de la cadena de pedidos. La prueba del conocimiento del sujeto pasivo no puede basarse en la falta de realización de comprobaciones que no estaba obligado a llevar a cabo.

Breve exposición de la motivación de la petición de decisión prejudicial

- 22 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.
- 23 El órgano jurisdiccional nacional debe decidir si, por el mero hecho de que la autoridad tributaria haya declarado que concurría respecto a los miembros de la cadena anteriores a la demandante y a su subcontratista un gran número de unas razones que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ha declarado en varias sentencias que no pueden considerarse circunstancias objetivas y que, por ello, no justifican por sí mismas la denegación del derecho a deducir el IVA, está justificada la denegación del derecho de la demandante a deducir el IVA porque el contenido de las facturas resulta inverosímil y, en consecuencia, por fraude fiscal.
- 24 Aunque los hechos del presente asunto coinciden, en cuanto a los elementos de hecho pertinentes, con los que se exponen y constituyen la base de las cuestiones prejudiciales en los asuntos Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, no publicado, EU:C:2013:318) y Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), 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 nacional, 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 CILFIT y otros (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Dado que la práctica seguida por la demandada en el presente asunto ha dado lugar a una denegación del derecho a deducción a pesar de que concurren los requisitos jurídicos materiales y formales del derecho a deducir el IVA y de que se adoptaron las medidas razonablemente exigibles, el órgano jurisdiccional remitente considera que el problema de interpretación jurídica que constituye el objeto del litigio afecta indiscutiblemente a la resolución sobre el fondo del asunto, por lo que es pertinente y no puede resolverse sin incoar un procedimiento prejudicial.
- 26 Según el auto dictado en el asunto Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), las disposiciones de la Directiva 2006/112 se oponen a una práctica nacional según la cual la administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido adeudado o pagado por los servicios que se le han prestado, basándose en que el contenido de las facturas relativas a esos servicios es inverosímil porque el emisor de dichas facturas no podía ser el verdadero proveedor de los servicios, a menos que se acredite, a la vista de datos objetivos y sin que se exijan al sujeto pasivo comprobaciones que no le incumben,

que dicho sujeto pasivo sabía o habría debido saber que tales servicios formaban parte de un fraude al impuesto sobre el valor añadido.

- 27 Con arreglo a las resoluciones de la autoridad tributaria, cabe concluir que ha seguido denegando el derecho de la demandante a deducir el IVA invocando la inverosimilitud del contenido de las facturas precisamente sobre la base de hechos que, según las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dado que no pueden considerarse datos objetivos, no afectan al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado; sin embargo, según la autoridad tributaria, un número suficientemente importante de estos hechos no adecuados justifica la denegación del derecho a deducir el IVA. Además, la autoridad tributaria ha demostrado la existencia de estos hechos mediante una comprobación que el sujeto pasivo no está obligado a realizar y que tampoco puede realizar por circunstancias objetivas.
- 28 A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a la legislación en materia de IVA, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si el sentido, el alcance y la profundidad de esa investigación son conformes con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.
- 29 El órgano jurisdiccional remitente considera que el derecho de la autoridad tributaria a recalificar los contratos no es ilimitado, especialmente en lo que se refiere a la deducción del IVA, y no puede ejercerse mediante la imposición de requisitos adicionales a los establecidos en la Directiva 2006/112, excediendo el objetivo del sistema de deducción del impuesto. Por lo tanto, alberga dudas acerca de si se ajusta a los principios fundamentales que rigen el régimen del IVA el hecho de que la autoridad tributaria recalificara como actividad de mediación la actividad llevada a cabo por la demandante.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente desearía saber, por tanto, si, en el caso de que el sujeto pasivo cumpla los requisitos materiales y formales para la deducción del IVA, es necesario, para justificar la denegación de dicha deducción, especificar en qué consiste el fraude fiscal o si basta con citar irregularidades cometidas por los participantes en la cadena, deficiencias o el carácter incompleto de los recuerdos de los participantes en la cadena, y un número suficiente de circunstancias que, según ha declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no pueden sustentar la denegación de la deducción del IVA.
- 31 En vista de lo anterior, no está claro si, en las circunstancias antes descritas, puede ser pertinente y, por tanto, constituir un fraude fiscal en sí mismo, el hecho de que el servicio se preste mediante la creación de una cadena en la que existe o ha existido un vínculo personal u organizativo entre el sujeto pasivo y el emisor de la factura o entre algunos de los miembros de la cadena. Además, tampoco está claro si el propósito de la creación de una cadena con fines ajenos al hecho tributario constituye un fraude fiscal en la medida en que la creación de esa cadena realmente afecta a la cuota de IVA, ya que su cuantía será más elevada debido a las características inherentes a la constitución de la cadena. Debe aclararse

también si la autoridad tributaria actúa conforme a Derecho cuando, al llevar a cabo su apreciación, no tiene en cuenta la finalidad del sistema del IVA ni el hecho de que la cuota de IVA a pagar aumenta también al tiempo que se incrementan los importes afectados por el derecho a deducción.

- 32 También se plantea la cuestión de si la práctica de la autoridad tributaria cumple el requisito de prueba del modo legalmente requerido, cuando exige al sujeto pasivo una comprobación de los hechos de una profundidad que no es compatible con el plazo para realizar las operaciones concluidas en el ámbito económico y que es objetivamente imposible por otras razones, mientras que tal autoridad no investiga de forma exhaustiva las circunstancias que dan lugar a la constitución de la cadena.
- 33 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.
- 34 Por lo tanto, dado que sigue fundamentando la denegación del derecho a deducir el IVA sin invocar hechos objetivos relacionados razonable y directamente con la operación económica, la autoridad tributaria deniega automáticamente el ejercicio de este derecho invocando una práctica abusiva y una relación organizativa o personal, así como una recalificación del contrato. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, de ese modo la autoridad tributaria 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, proporcionalidad y efectividad.
- 35 Al seguir una práctica jurídica basada en consideraciones que entran en contradicción con lo establecido en el asunto Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), sin examinar 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.