

Asunto C-596/21

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

28 de septiembre de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht Nürnberg (Tribunal de lo Tributario de Núremberg,
Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

21 de septiembre de 2021

Parte demandante:

A

Parte demandada:

Finanzamt M (Administración Tributaria de M)

[omissis]

Resolución

En el litigio entre

A

– parte demandante –

[omissis]

y

Finanzamt M (Administración Tributaria de M)

– parte demandada –

en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios de 2011,

la Sala Segunda del Finanzgericht Nürnberg (Tribunal de lo Tributario de Núremberg) [*omissis*],

ha resuelto el 21 de septiembre de 2021:

- I. **Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:**
 1. **¿Puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto soportado correspondiente a la adquisición debido a que debía saber que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación?**
 2. **En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿está la denegación al segundo adquirente limitada cuantitativamente al perjuicio fiscal causado por el fraude?**
 3. **En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿se calcula el perjuicio fiscal**
 - a. **comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente liquidado,**
 - b. **comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente satisfecho, o**
 - c. **de qué otro modo?**
- II. **Suspender el procedimiento hasta tanto se obtenga la decisión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

[*omissis*]

Fundamentos

I.

- 1 En 2011, el demandante, un comerciante, compró para su empresa a C, que fingía ser W, un vehículo de segunda mano que C había adquirido de un tercero en años anteriores. W sabía que C fingía ser él y lo consintió. C expidió a W una factura relativa a la entrega del vehículo de segunda mano por un importe de 52 100,84 euros, más 9 899,16 euros en concepto de IVA. W expidió al demandante una factura por importe de 64 705,88 euros, más 12 294,12 euros en

concepto de IVA, que entregó a C, que a su vez se la entregó al demandante. El demandante entregó a C un total de 77 000 euros, que C se quedó. En su contabilidad y en sus declaraciones tributarias, C solo consignó un precio de venta de 52 100,84 euros, más 9 899,16 euros en concepto de IVA, y solo pagó el impuesto por la cuantía de ahí resultante. W no consignó la operación en su contabilidad ni en sus declaraciones tributarias y tampoco pagó ningún impuesto por este concepto.

- 2 El demandante reclama la cantidad de 12 294,12 euros en concepto de IVA soportado en la adquisición del vehículo de segunda mano. En cambio, la demandada afirma que el demandante no puede deducirse ningún tipo de IVA soportado, pues se le debe denegar la deducción del IVA soportado porque debería haber conocido el fraude fiscal que cometió C.
- 3 Partiendo de los autos de la causa y del resultado de la vista, el órgano jurisdiccional remitente considera que, habida cuenta de las circunstancias del caso de autos, el demandante, debido a varios elementos llamativos, estaba obligado a cerciorarse de la identidad de su contraparte. En ese caso habría constatado, por una parte, que C ocultaba su identidad de manera intencionada, lo que no podía tener otro objetivo que cometer un fraude respecto del IVA devengado por la venta del vehículo de segunda mano y, por otra parte, que W mantenía una actitud de indiferencia hacia sus obligaciones fiscales y que no tenía intención de cumplirlas debidamente.

II.

- 4 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.

5 **1. Marco jurídico**

6 **a. Derecho de la Unión**

- 7 A tenor del artículo 14, apartado 2, letra c), 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»), tendrá la consideración de entrega de bienes:

8 *«la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.»*

- 9 El artículo 167 de la Directiva IVA dispone:

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

- 11 El artículo 168, letra a), de la Directiva IVA reza:
- 12 *«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.»*
- 13 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:
- 14 *«[...] estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».*
- 15 **b. Derecho nacional**
- 16 El artículo 3, apartado 3, de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») establece lo siguiente:
- «En el negocio de comisión [artículo 383 del Handelsgesetzbuch (Código de Comercio)], se produce una entrega entre el comitente y el comisionista. En caso de comisión de venta, el comisionista será considerado adquirente; en caso de comisión de compra lo será el comitente.»*
- 17 El artículo 15, apartado 1, punto 1, frases primera y segunda, de la UStG, en su versión vigente durante los años controvertidos, tiene el siguiente tenor:
- 18 *«El empresario podrá deducir las siguientes cuotas soportadas:*
1. *el impuesto legalmente devengado por bienes entregados y servicios prestados a su empresa por otros empresarios. Para poder ejercer el derecho a la deducción, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 14 y 14a.»*
- 19 **2. Apreciación a la luz del Derecho nacional y pertinencia de la cuestión prejudicial**
- 20 En este litigio, partiendo de los autos de la causa y del resultado de la vista, se suscita la cuestión de la cuantía por la que la deducción del IVA soportado en la adquisición del vehículo de segunda mano se debe denegar al demandante, en la medida en que debía saber que C cometía un fraude fiscal.
- 21 En lo que respecta al impuesto mencionado en la factura de W, concurren los requisitos para aplicar el derecho a deducir el impuesto soportado que se

establecen en el artículo 15, apartado 1, punto 1, de la UStG. Debido a que W consintió la actuación de C, se produjo un caso atípico de una comisión de venta, con la particularidad de que el comitente (C) es también representante del comisionista. Por consiguiente, procede considerar que C primero suministró el vehículo a W y posteriormente W lo suministró al demandante.

- 22 Ahora bien, en principio concurren también los requisitos para una denegación. Según la más alta jurisprudencia nacional, que a este respecto se apoya en la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia (por ejemplo, auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, y jurisprudencia citada), procede denegar la deducción del IVA soportado aunque concurren efectivamente los requisitos de esta, si se acredita, mediante elementos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que con la adquisición participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas [sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) de 18 de febrero de 2016].
- 23 Desde esta perspectiva, posiblemente deba denegarse al demandante la deducción del IVA soportado por importe de 12 294,12 euros, a pesar de que C solo eludió el IVA por importe de 2 394,96 euros y es ese importe el que, en la cadena de prestaciones de C, a través de W, hasta el demandante, falta para que el importe del impuesto efectivamente pagado en conjunto alcance al importe del impuesto que se adeudaría de haberse liquidado la operación correctamente.
- 24 3. Apreciación con arreglo al Derecho de la Unión**
- 25 El órgano jurisdiccional remitente duda de la conformidad de este resultado con la Directiva IVA, tal como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia.
- 26 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la denegación de derechos en caso de participar en un fraude fiscal tiene por objeto evitar una tributación incorrecta (véase la sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de 7 de diciembre de 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 52, acerca de la denegación de la exención para entregas intracomunitarias) y preservar los derechos de la Hacienda Pública (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahageben y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 48, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 42). Se basa en considerar a quien participa en un fraude fiscal responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por el fraude fiscal (sentencia de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, apartado 34). Desde la perspectiva del órgano jurisdiccional remitente, ello aboga en favor de la denegación de derechos únicamente en la medida en que sea necesario para compensar los ingresos fiscales perdidos.
- 27 Ahora bien, [el auto] de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, contiene reflexiones según las cuales la finalidad de la denegación podría ir más allá de la reparación del perjuicio o de la

responsabilidad por el impuesto defraudado. Atendiendo a los apartados 35 y siguientes de [dicho auto], la denegación no depende de la obtención o no por quien participa en un fraude fiscal de una ventaja fiscal o económica, sino que debe obstaculizar las operaciones de fraude, al privar, en particular, de salida comercial a los bienes y servicios que han sido objeto de una operación que formaba parte de un fraude, y contribuye, por tanto, a la lucha contra el fraude. El Tribunal de Justicia no lo considera una violación del principio de neutralidad fiscal.

- 28 No obstante, si la denegación debiera limitarse cuantitativamente al perjuicio fiscal causado, a menudo podría verse privada de sus efectos si para determinar el perjuicio fiscal solo se comparan las liquidaciones tributarias, puesto que, normalmente, la denegación solo es posible tras el descubrimiento del fraude fiscal y, en esos casos y por regla general, las autoridades tributarias rectifican también las liquidaciones tributarias iniciales, ya que serán erróneas. En cambio, una comparación entre el impuesto que se debería liquidar y el impuesto recaudado tiene en cuenta la frecuente situación de que, una vez descubierto el fraude, las autoridades tributarias deniegan derechos y rectifican frente a los defraudadores las liquidaciones del impuesto, pero no tienen la posibilidad de recaudar la deuda atrasada a pagar en virtud de la liquidación tributaria rectificada, puesto que los defraudadores han gastado u ocultan las cantidades defraudadas.
- 29 Habida cuenta, en particular, de la sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de 7 de diciembre de 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, el órgano jurisdiccional remitente tiende a limitar la denegación al perjuicio fiscal causado y a determinar dicho perjuicio fiscal comparando el impuesto legalmente devengado en el conjunto de la cadena de prestaciones (de haberse liquidado debidamente la operación) con el impuesto efectivamente pagado. En ese sentido, en el presente litigio el demandante podría deducir la cantidad de 9 899,16 euros en concepto de IVA soportado. La deducción solo debería serle denegada por el importe superior a dicha cuantía, equivalente al perjuicio fiscal.

[omissis]