

Asunto C-270/24**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 abril de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)

Fecha de la resolución de remisión:

3 de abril de 2024

Parte demandante:

Granulines Invest Kft.

Parte demandada:

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

Objeto del procedimiento principal

Litigio existente entre Granulines Invest Kft y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado consignado en una factura por la adquisición de maquinaria.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad y con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

Fundamento: artículo 267 TFUE.

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Es conforme con los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 226, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y con el derecho a un juez imparcial reconocido como principio general del Derecho por el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad, de efectividad y de seguridad jurídica, una práctica de la autoridad tributaria consistente en denegar al sujeto pasivo el derecho a la devolución del IVA alegando que, a pesar de que se ha realizado efectivamente la entrega de los bienes y de que existe una factura y otros documentos contables justificativos, la factura es ficticia porque las operaciones económicas consignadas en ella no tuvieron lugar realmente y, en consecuencia, los negocios no fueron concluidos entre las partes que figuran en dicha factura porque

- a) el sujeto pasivo fue quien negoció con los fabricantes todas las cuestiones y solo después de que él desistiera de la operación intervino en esta el emisor de la factura, establecido en el territorio nacional, con el fin de cumplir los requisitos del crédito,
- b) las máquinas fueron entregadas directamente por el fabricante en el establecimiento del sujeto pasivo,
- c) la fecha de ejecución indicada en la factura es falsa,
- d) el precio que figura en la factura ha sido inflado,
- e) el emisor de la factura solo cumplió parcial y tardíamente su obligación de ingresar [el IVA]?

2. ¿Debe interpretarse el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA en el sentido de que se opone a que la autoridad tributaria nacional pueda negar el derecho a la devolución del IVA por la única razón de que el sujeto pasivo dispone de una factura que no cumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de esa Directiva, aunque esa autoridad disponga de toda la documentación e información necesarias para poder verificar a partir de las mismas si se cumplen los requisitos materiales legalmente establecidos para el ejercicio de ese derecho?

- a) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿el requerimiento al sujeto pasivo para que rectifique la factura constituye en tal caso un requisito previo para la devolución del IVA?

b) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial, y habida cuenta asimismo de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, ¿resulta proporcional en tal caso la imposición al sujeto pasivo de una multa fiscal del 200 %, que es el importe de la multa que puede imponerse en caso de ocultación de ingresos o de falsificación y destrucción de documentos justificativos, documentos contables y registros?

3. ¿Es conforme con las disposiciones antes mencionadas de la Directiva del IVA, con el derecho a un juez imparcial reconocido por el artículo 47 de la Carta y con los principios de efectividad, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal una práctica de la autoridad tributaria consistente en denegar al sujeto pasivo el derecho a la devolución del IVA alegando que, a pesar de que la operación económica consignada en la factura tuvo lugar realmente y basándose en que la factura es de carácter ficticio —por las razones enumeradas en la primera cuestión prejudicial y consideradas objetivas por la autoridad tributaria—, aprecia de forma automática, sin examinar ninguna otra circunstancia, que la conducta del sujeto pasivo es contraria a las exigencias del ejercicio legítimo del derecho y, basándose en esta conducta y sin examinar expresamente el elemento relativo al conocimiento, que el sujeto pasivo ha eludido deliberadamente el pago del impuesto mediante los negocios artificiosos consignados en la factura?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículo 47.

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), 219, 220, 226, apartados 6 y 7, y 273.

Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121).

Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446).

Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373).

Auto del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Auto del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Auto del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario), artículos 1, apartado 7, 2, apartado 1, 97, apartados 4 y 6, y 170, apartado 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido), artículos 119, apartado 1, 120, letra a), y 127, apartado 1, letra a).

Dictamen 5/2016, de 26 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-administrativo y de lo Social de la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría).

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es una sociedad mercantil que se dedica al comercio de residuos. Para la realización de su actividad, encargó una trituradora de Alemania. Para la adquisición de esta máquina, contrajo un préstamo sin intereses en el marco de un programa de créditos con arreglo al cual solo podía financiarse maquinaria adquirida en el mercado nacional. La demandante desistió de la compra para solicitar el crédito y llevó a cabo la adquisición a través de un revendedor.
- 2 El revendedor entregó a la demandante una trituradora y una separadora procedentes, respectivamente, de Alemania y Eslovaquia. El precio bruto de compra de las máquinas ascendió a 14 516 100 HUF (aproximadamente 37 000 euros). Para la adquisición de las máquinas contrajo un préstamo de 12 461 100 HUF (aproximadamente 31 600 euros), el cual quedó parcialmente garantizado mediante un derecho real de garantía sobre las máquinas citadas.
- 3 Con base en el contrato, la demandante recibió del revendedor (en lo sucesivo, «emisor de la factura») una factura en la que se indicaba el 16 de noviembre de 2016 como fecha de expedición y ejecución por la trituradora y la separadora. La demandante satisfizo el importe de la factura en dos plazos el 16 de noviembre y el 1 de diciembre de 2016, y solicitó la devolución del IVA incluido en la factura (por un total de 3 086 100 HUF, aproximadamente 7 800 euros) en noviembre de 2016.
- 4 La autoridad tributaria llevó a cabo una inspección sobre la demandante y el emisor de la factura solicitando información a la autoridad tributaria alemana y, posteriormente, estimó que la demandante no tenía derecho a solicitar la devolución del IVA y le impuso una multa.
- 5 La autoridad tributaria determinó que la demandante había incluido injustificadamente al emisor de la factura en la cadena de distribución, que la fecha de ejecución que figuraba en la factura era falsa y que el precio de las máquinas se había inflado. Según la autoridad tributaria, ese proceder constituía un ejercicio abusivo de derecho y, por consiguiente, un fraude fiscal, ya que tenía

por objeto permitir al demandante solicitar la devolución del impuesto y por cuanto el emisor de la factura solo cumplió parcialmente su obligación de ingresar el IVA.

- 6 La demandante impugnó judicialmente la resolución por la que se le impuso la multa. El tribunal de primera instancia (el órgano jurisdiccional remitente) modificó la resolución de la autoridad tributaria y anuló la multa impuesta a la demandante.
- 7 En segunda instancia, la Kúria anuló la sentencia del tribunal de primera instancia y ordenó a ese tribunal iniciar un nuevo procedimiento y dictar una nueva resolución.
- 8 En el procedimiento repetido, la demandante reconoció un error en la factura en lo que respecta a la indicación de la fecha de ejecución y mantuvo sus anteriores alegaciones. En el contexto de este procedimiento, el tribunal de primera instancia ha formulado cuestiones prejudiciales para que el Tribunal de Justicia se pronuncie con carácter prejudicial.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 9 En el procedimiento, **la demandante** criticó que la demandada no comprobara los hechos, ya que no tomó en consideración los elementos que abogaban en favor de la demandante y extrajo sus apreciaciones de elementos carentes de pertinencia. En particular, la demandada no acreditó que la demandante comprara directamente del vendedor alemán la máquina.
- 10 La demandante no obtuvo ninguna ventaja fiscal ni incurrió en elusión fiscal. Se vio obligada a comprar a un revendedor la máquina seleccionada porque no había ningún distribuidor en Hungría. El emisor de la factura vendió las máquinas a la demandante a un precio razonable en el mercado nacional y declaró íntegramente el impuesto sobre el beneficio.
- 11 La factura es auténtica y a partir de la indicación de una fecha incorrecta de ejecución no cabe apreciar la existencia de una deuda tributaria. La autoridad tributaria debe acreditar, basándose en elementos objetivos, que la finalidad principal de los negocios en cuestión era la de obtener una ventaja fiscal, cosa que no ha sucedido en el presente asunto.
- 12 La **demandada** demostró —basándose, entre otros extremos, en la indicación en la factura de una fecha falsa de ejecución— que la demandante incurrió en elusión fiscal mediante el negocio, ya que la operación económica consignada en la factura no tuvo lugar realmente entre las partes. Los negocios ficticios consignados en la factura tenían por finalidad obtener una ventaja ilegítima evitando la aplicación de las disposiciones de la normativa tributaria y, por su parte, el emisor de la factura llevó a cabo de forma consciente y deliberada una elusión fiscal, de la cual también era conocedora la demandante.

- 13 El negocio sirvió para dos fines: por una parte, para que la demandante pudiera adquirir las máquinas en el mercado nacional y obtener el préstamo y, por otra parte, para que solicitara la devolución del impuesto. Además, el emisor de la factura solo cumplió parcialmente su obligación de ingresar el impuesto. En consecuencia, la demandante no puede ejercitar el derecho a deducir el IVA.

Resumen de las resoluciones de los tribunales de primera y segunda instancia

- 14 **El tribunal de primera instancia**, tomando como referencia el auto del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövällalkozó (C-610/19), apreció que la autoridad tributaria denegó a la demandante el derecho a la deducción del IVA sobre la base de elementos que no pueden considerarse por sí mismos elementos objetivos que puedan invocarse para denegar al sujeto pasivo su derecho a la deducción del IVA. En el presente asunto, no concurren los requisitos fácticos de la elusión fiscal y tampoco ha podido demostrarse la intención de reducir la carga fiscal.
- 15 Asimismo, con arreglo a la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02), la estructura contractual creada por la demandante y el emisor de la factura tampoco es contraria a Derecho y no tenía por finalidad obtener una ventaja fiscal.
- 16 Según el tribunal de primera instancia, la ejecución tuvo lugar con arreglo al contrato y, por ese motivo, las fechas de ejecución consignadas en la factura, al no existir un nexo causal, no eran adecuadas para dar soporte a una elusión fiscal. Los precios indicados en la factura no habían sido inflados, ya que las partes determinan libremente el precio en el marco de sus operaciones económicas y con arreglo al mismo debe cumplirse la obligación tributaria.
- 17 La **Kúria** estimó que la sentencia dictada en primera instancia incurrió en un defecto de motivación, ya que el tribunal de primera instancia no analizó los hechos en su conjunto. Según la Kúria, la obligación de emitir la factura guarda relación con la ejecución del negocio y no con el deber de pagar que recae sobre el adquirente del bien. El tribunal de primera instancia hubiera debido explicar la razón por la que puede ejercitarse el derecho a la deducción del IVA antes de que tenga lugar efectivamente la ejecución.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 18 Según el órgano jurisdiccional remitente, la cuestión que se plantea es pertinente y la aplicación correcta del Derecho de la Unión directamente aplicable en el presente asunto, habida cuenta de la jurisprudencia nacional, no es tan evidente como para excluir cualquier duda razonable.
- 19 Basándose en el auto del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fövällalkozó (C-610/19), con el que el presente asunto guarda relación, el órgano

jurisdiccional remitente examinó si los elementos invocados por la autoridad tributaria en su resolución y cuestionados por la demandante pueden considerarse objetivos y, en consecuencia, pertinentes, y si la autoridad tributaria había cumplido adecuadamente con la carga de la prueba que las normas le imponen.

- 20 Por otra parte, según la sentencia dictada en segunda instancia por la Kúria, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar todos los elementos de hecho relacionados con la operación económica consignada en la factura. En tal caso, el órgano jurisdiccional remitente tendría que examinar también hechos que, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no consideró pertinentes.
- 21 Dado que, incluso en lo referente a las cuestiones más básicas, existen divergencias entre tribunales nacionales que provocan inevitablemente una orientación y un enfoque divergente a la hora de llevar a cabo el control judicial, ello afecta considerablemente tanto al derecho de las partes a un juez imparcial y a la tutela judicial efectiva como a la primacía del Derecho de la Unión y a la seguridad jurídica.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 22 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si, mediante la aprobación de la Directiva del IVA, el legislador de la Unión perseguía la finalidad de que también quede excluido el derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA en el caso de que la realización de la actividad económica consignada en la factura haya sido acreditada y reconocida y de si constituye una ventaja fiscal contraria a Derecho el hecho de que las empresas que intervinieron en una fase anterior a aquella en la que lo hizo la demandante declararan el IVA y otros impuestos, pero solo los ingresaran en la hacienda pública parcial o tardíamente, y de que, por su parte, la demandante hiciera valer su derecho a la devolución del IVA.
- 23 Para ello resulta necesario apreciar si los elementos enumerados pueden ser considerados factores objetivos en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 24 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si puede constituir una razón objetiva para denegar el derecho a la devolución del IVA el hecho de que se modifiquen las partes en un contrato de entrega de bienes o de que se fije el lugar de entrega del bien con arreglo a la práctica corriente del comercio internacional.
- 25 Asimismo, según el órgano jurisdiccional remitente, contrariamente a lo sostenido por la Kúria, el derecho a la devolución del IVA no se fundamenta en la corrección formal de la factura, sino en el resultado económico, y la determinación del precio pertenece a la esfera de la libertad contractual de las partes. Sin embargo, la Kúria exige a este respecto un examen y una justificación que van más allá del criterio expuesto.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 26 En el curso del procedimiento, el órgano jurisdiccional remitente llegó a la conclusión de que los negocios tuvieron lugar con arreglo a lo establecido en el contrato y, en consecuencia, el error de la factura no puede constituir fundamento para denegar el derecho a la devolución del IVA.
- 27 No obstante, con arreglo a la resolución de la Kúria, debe examinarse cómo podía ejercitarse el derecho a la devolución del IVA con base en la factura antes de la ejecución real, esto es, en noviembre de 2016.
- 28 El órgano jurisdiccional remitente considera necesario plantear cuestiones acerca del error formal de la factura, de su impacto en el derecho del demandante a la devolución del IVA, de su posible subsanación y de la sanción que puede acarrear, ya que la Kúria le ha ordenado repetir el procedimiento.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 29 Mediante esta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si son conformes con las disposiciones y los principios fundamentales del Derecho de la Unión el hecho de que, en el marco del procedimiento de la autoridad tributaria, el principal objeto de examen fuera la reconstitución de todos los elementos de la cadena establecida entre las partes y el hecho de que la autoridad tributaria apreciara el ejercicio ilegítimo de un derecho y la existencia de una elusión fiscal sobre la base de hechos que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no pueden servir de fundamento a la denegación de la deducción del IVA, con la consiguiente denegación del derecho a la devolución del IVA.
- 30 La autoridad tributaria no mencionó la norma que consideraba que las partes tenían la intención de eludir. En este caso, el órgano jurisdiccional remitente estima que el ejercicio del derecho a la devolución del IVA no constituye en sí mismo fraude fiscal, ni siquiera cuando el emisor de la factura no abone íntegramente el impuesto. Por ello, resulta también necesario examinar si la demandante tenía conocimiento o debía tener conocimiento de esa circunstancia.
- 31 Dado que, en lo que respecta a si la intervención de la otra empresa estaba o no justificada, la autoridad tributaria no invocó ninguna circunstancia objetiva considerada aceptable por el Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente considera que la actuación de dicha autoridad contraviene el Derecho de la Unión, habida cuenta de los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.
- 32 Así pues, el proceder de la demandada genera la sospecha de que no se ajusta a lo dispuesto por el Derecho de la Unión, ya que la demandada obvia el examen del conocimiento del sujeto pasivo (esto es, que el sujeto pasivo conocía o debía conocer la ilegalidad) y en ese caso, la exención del IVA de una adquisición en el interior de la Unión significará por sí misma y de forma automática —sin

necesidad de demostrar la diligencia debida— la elusión de las normas fiscales. La consecuencia de lo anterior es la denegación del derecho a deducir el IVA. Ello lleva a que, si no se analizan los elementos subjetivos (conocimiento efectivo o conocimiento que necesariamente se habría adquirido de observar la diligencia debida) señalados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), se vacíe de contenido el derecho a la deducción del impuesto reconocido en los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA y en las sentencias del Tribunal de Justicia.

DOCUMENTO DE TRABAJO