



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

PLAN ACTUACION, 2024

FORO: «Tribunal de Justicia de la Unión Europea»

(Criterios interpretativos en materia tributaria)

Sesión Presencial: Sede social

25 de abril de 2024 (16,30 a 19,00 horas)

TJUE: ASUNTO C-537/2022. ST.11.01.2024 (Sala Octava)

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Denegación del derecho a deducción - Obligaciones del sujeto pasivo - Deber de diligencia - Carga de la prueba - Principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica - Primacía del Derecho de la Unión - Contradicción entre la jurisprudencia de un órgano jurisdiccional nacional y el Derecho de la Unión»

A las 16.30 horas, abre la sesión, el Sr. López Geta, Presidente del Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

Buenas tardes, amigas y amigos.

En primer lugar, queremos agradecer vuestra presencia y pedir os disculpas por las molestias que podáis estar sufriendo como consecuencia de que hayamos superado el aforo de que disponemos en la sede social para las actividades presenciales. En segundo lugar, permitidnos el recordatorio habitual: la sesión se celebrará conforme a la REGLA DE CHATHAM HOUSE, por tanto los asistentes teneis el derecho a utilizar la información recibida pero no podréis revelar la identidad de los asistentes que han dado a conocer sus opiniones.

Gracias por vuestra comprensión.



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Conforme al comunicado con el que hemos dado a conocer la celebración del presente acto, en la sesión de hoy vamos a ocuparnos del análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de enero de 2024 recaída en el asunto C-573/2022 (en adelante nos referiremos a la SENTENCIA). Si alguien no dispone del texto de la SENTENCIA, indicarlo, y se os entregará una copia de la misma.

También consideramos oportuno recordaros que el documento-base conforme al que vamos a desarrollar la presente sesión ha sido preparado por el Consejo de Estudios. El documento final, que incluirá el contenido del coloquio que realizaremos al final de la exposición, se alojará en la Web de la Fundación para que pueda conocerse y descargarse por quien en ello estuviere interesado.

Brevemente apuntaremos que, si bien la SENTENCIA aborda en general la cuestión ya resuelta de la primacía del Derecho de la Unión Europea sobre las normas de cada Estado miembro, más adelante veremos como la SENTENCIA aborda en particular la cuestión de las denominadas operaciones «carrusel» en conexión con la teoría del «conocimiento» (en su versión de «se debería haber sabido estaban realizándose adquisiciones a una trama de fraude de IVA, colaborándose con dicha trama en la modalidad calificada como de «fraude pasivo»).

Parece evidente, según algunos comentaristas, que ciertos Estados, entre otros el Estado español, no aplican la «teoría el conocimiento» en los términos propios que resultan de la jurisprudencia del TJUE como se pone de manifiesto en la SENTENCIA. Sobre la enjundia de la problemática abordada, habla claramente el número de preguntas formuladas por el órgano remitente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Consideramos interesante, para completar el marco interpretativo incluido en la SENTENCIA, que tengamos presente dos pronunciamiento recientes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: C-114/2022 (S.25/05/2023) y C-107/2023 (S.24/07/2023).

En la primera de dichas sentencias, se declara que la normativa de aplicación de la Directiva 2006/112/UE se opone una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

soportado por el mero hecho de que una operación económica sujeta al IVA se reputa ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho Civil nacional, sin que sea necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificarla, en virtud del Derecho de la Unión, de operación ficticia, que no se ha realizado efectivamente, que tiene su origen en un fraude del impuesto sobre el valor añadido o en un abuso del derecho.

En la segunda de las sentencias antes citada se declara que las disposiciones del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que:

«se oponen a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales ordinarios de un Estado miembro están vinculados por las resoluciones del tribunal constitucional y por las del tribunal supremo de ese Estado miembro aun cuando consideren, a la luz de una sentencia del Tribunal de Justicia, que esa jurisprudencia es contraria a disposiciones del Derecho de la Unión de efecto directo»

De las sentencias comentadas, se desprende pues la primacía absoluta del Derecho regulador de la Unión Europea sobre las normas internas cualquiera que sea la rama del derecho positivo (en los casos citados, Derecho Penal y Derecho civil) en tanto en cuanto coincidan con dicho Derecho regulador.

Y vamos terminando, ya solo queda indicaros que la exposición a la que procedemos a continuación se iniciará con unas consideraciones preliminares, para seguidamente recordar el marco jurídico y los planteamientos del Tribunal remitente. Por último, nos ocuparemos de los términos en que se presentan las cuestiones prejudiciales, las respuestas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a las preguntas formuladas y los criterios interpretativos que han conducido al FALLO.

Hora es ya de que pasemos a la exposición del documento preparado por el Consejo de Estudios como se ha comentado con anterioridad.



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

«EXPOSICIÓN»

I. PRELIMINAR

El asunto del que nos vamos a ocupar tiene por objeto la interpretación del principio de primacía del Derecho de la Unión y de los artículos 167, 168, letra a), y 178, 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, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica.

Ciertamente la cuestión de la primacía del Derecho de la Unión se ha planteado en diversas ocasiones y resuelto en el mismo sentido en distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La particularidad que ofrece la cuestión presente es que la obligatoriedad o no del dicho principio se plantea en el ámbito de las denominadas operaciones carrusel que todos conocéis por lo que no nos detendremos en exponer sus características.

La petición prejudicial de referencia se presentó en el contexto de un litigio entre Global y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas de Hungría, en adelante nos referiremos a la «Administración tributaria», relativo a la denegación por «la Administración tributaria», del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo utilizaremos la palabra IVA para referirnos a dicho tributo) correspondiente a determinadas adquisiciones de bienes.

Veamos los hechos a que se refiere el pronunciamiento judicial.

1. Global ejercía una actividad de comercio al por mayor en Hungría. Durante el período comprendido entre julio de 2012 y junio de 2013, dicha empresa adquirió diverso material de oficina. La mayoría de las facturas correspondientes a esas adquisiciones indican que el proveedor de los bienes fue la empresa húngara Office Builder Kft. (en adelante nos referiremos a «OFICINAS X»); en unas verificaciones llevadas a cabo en sus los locales por la Administración tributaria se comprobó, en particular, que dicha empresa no ejercía actividad económica real ni había cumplido con sus obligaciones tributarias. El gerente de OFICINAS X, internado en un



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

establecimiento penitenciario en marzo de 2013, afirmó no haber emitido factura alguna ni mantenido ningún tipo de correspondencia con Global. Además, la Administración tributaria constató que la dirección de correo electrónico utilizada para la correspondencia entre «OFICINAS X» y Global no era la dirección de correo electrónico oficial de «OFICINAS X».

La Administración tributaria procedió asimismo al interrogatorio de testigos, quienes confirmaron que los bienes de que se trata habían sido entregados a Global cuyo gerente declaró que había mantenido relaciones comerciales con «OFICINAS X» a raíz de un anuncio publicado por dicho gerente en un periódico local, así como que había comprobado los datos de esta última empresa en el Registro Mercantil y que se había reunido personalmente con un representante de la misma, pero que todas las comunicaciones posteriores se habían efectuado por correo electrónico.

2. Sobre la base de las pruebas recabadas, la Administración tributaria consideró que las facturas supuestamente emitidas por «OFICINAS X» a favor de Global no eran fidedignas, ya que el gerente de «OFICINAS X» negaba expresamente haberlas emitido. Consecuentemente, dicha Administración concluyó que las operaciones descritas en esas facturas no habían tenido lugar entre ambas empresas y decidió denegar a Global el derecho a deducir el IVA que figuraba en las facturas, basándose, entre otras razones, en que dicha empresa no había actuado con la diligencia debida en el ejercicio de su actividad, concretamente al no informarse suficientemente sobre la identidad real de su proveedor y sobre el cumplimiento por parte de este de sus obligaciones tributarias, por lo que había incurrido en fraude pasivo.

Global interpuso un recurso contencioso-administrativo contra esa resolución ante el Tribunal General de la Capital, (Hungría) alegando que la negativa de la Administración tributaria a reconocer el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las facturas controvertidas se basa en hechos no acreditados y que dicha Administración no ha tenido en cuenta que recae en ella la carga de la prueba.

II. MARCO JURÍDICO

A) Derecho de la Unión



Directiva 116/112/CE, del Consejo, relativa al sistema común del IVA

- Artículo 9:

«1. Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

2. Además de las personas contempladas en el apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad [Europea].»

- Artículo 167: «El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

- Artículo 203: «Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

- Artículo 205: «En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.

- Artículo 273, párrafo primero: «Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, [y] a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los



intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

B) Derecho polaco

El artículo 108, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, de 11 de marzo de 2004, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), que transpone el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, establece:

«Cuando una persona jurídica, una entidad sin personalidad jurídica o una persona física emita una factura en que se refleje el importe del impuesto, estará obligada a abonarlo.»

III. PLANTEAMIENTOS DEL TRIBUNAL REMITENTE

En particular, el órgano jurisdiccional remitente señala que, a resultas de la jurisprudencia de Tribunal Supremo de Hungría, todos los sujetos pasivos tienen la obligación de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, en particular por cuanto respecta al cumplimiento por parte de estos de sus propias obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, a pesar de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya dictado autos, en asuntos análogos planteados en la propia Hungría, de los que se desprende que no cabe imponer tales comprobaciones al sujeto pasivo que ejerce su derecho a la deducción del IVA.

Así pues, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, existe una divergencia entre los tribunales húngaros en cuanto a las consecuencias que deben extraerse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente indica que también la Administración tributaria continúa aplicando exigencias incompatibles con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Estas exigencias son, además, contrarias a una circular publicada por la propia Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, lo cual, según el órgano jurisdiccional remitente, vulnera el principio de seguridad jurídica. Entre tales exigencias figura, en particular, la obligación de mantener contactos personales con cada proveedor y de utilizar exclusivamente la dirección electrónica oficial de este.



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Dado que está vinculado, en principio, por las sentencias del Tribunal Supremo de Hungría y que tiene la obligación de motivar cualquier desviación en su apreciación jurídica con respecto a dichas sentencias, las cuales tienen carácter de precedente vinculante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, habida cuenta del principio de primacía del Derecho de la Unión, debe dejar efectivamente inaplicadas las sentencias del Tribunal Supremo que le parezcan incompatibles con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia de la UE.

IV. CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS Y RESPUESTAS

Seis son las cuestiones prejudiciales planteadas que fueron objeto de las respuestas [las cuestiones primera y segunda, así como las tercera a quinta, fueron objeto de respuesta conjunta] que exponemos seguidamente.

▪ Cuestiones prejudiciales primera y segunda

«El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual las apreciaciones jurídicas efectuadas por un órgano jurisdiccional nacional superior vinculan a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores, quienes están obligados a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones, aun cuando consideren, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia, que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho»

DECISIÓN

La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone, cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», a que dicha Administración se



limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;

- incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

▪ Cuestiones prejudiciales tercera a quinta

«El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de manifiesto una falta de diligencia imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida los sujetos pasivos»

DECISIÓN

Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de manifiesto una falta de diligencia



imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, siempre y cuando:

- la práctica y la circular referidas no desvirtúen la obligación, que incumbe a la Administración tributaria, de acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de que se trate formaba parte de un fraude de este tipo;
- la práctica y la circular referidas no impongan al sujeto pasivo la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre la otra parte contratante;
- los requisitos aplicados por la Administración tributaria sean conformes a los previstos en la referida circular, y
- la referida circular dirigida a los sujetos pasivos esté formulada de manera inequívoca y su aplicación haya sido previsible para los justiciables.

▪ Cuestión prejudicial sexta

Mediante esta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», a que la Administración tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular, sin identificar a todos los actores que han participado en ese fraude y sus respectivas actuaciones.

DECISIÓN



La Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone, cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», a que dicha Administración se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;
- incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

VI. CRITERIOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

UNO. Al respecto de las cuestiones prejudiciales primera y segunda

A) Precedentes

1ª El órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia, mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, sus dudas acerca de la interpretación del principio de primacía del Derecho de la Unión y del artículo 47 de la Carta. El órgano jurisdiccional remitente se considera vinculado por las sentencias de tribunales nacionales superiores, aun cuando estas contengan apreciaciones jurídicas que le parezcan incompatibles con el Derecho de la Unión.

2ª El órgano jurisdiccional remitente no explica cuál es la relación que establece entre el artículo 47 de la Carta, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, y dicha normativa nacional. Además, como señala la Comisión Europea en sus observaciones escritas, la resolución de remisión no menciona ningún obstáculo que impida al órgano jurisdiccional remitente plantear cuestiones prejudiciales al



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Tribunal de Justicia en caso de duda sobre la compatibilidad de la jurisprudencia nacional en cuestión con el Derecho de la Unión.

Conclusiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

- Únicamente ha lugar a responder a las referidas cuestiones prejudiciales a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión.
- Procede interpretar que, mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, a las que conviene responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual las apreciaciones jurídicas efectuadas por un órgano jurisdiccional nacional superior vinculan a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores, quienes están obligados a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones, aun cuando consideren, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia, que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho.

B) Inadmisibilidad de las cuestiones planteadas

A este respecto, señala el Tribunal de Justicia, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia.

El Tribunal de Justicia mantiene que solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado.

En el caso de autos, ha de señalarse que el órgano jurisdiccional remitente pone de manifiesto una posible contradicción entre las resoluciones del Tribunal Supremo de



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Hungría y las del propio Tribunal de Justicia contenidos en los autos a que se mencionan en la propia sentencia que comentamos.

Pues bien, dice el Tribunal de Justicia de la UE:

A la vista de que el órgano jurisdiccional remitente considera que debe hacer referencia a la doctrina sentada en dichos autos para la resolución del litigio principal y de que, no obstante, según la normativa nacional controvertida en el litigio principal, dicho órgano jurisdiccional está vinculado por las resoluciones del Tribunal Supremo, las cuestiones prejudiciales planteadas guardan relación con el objeto del litigio principal y no revisten carácter hipotético. Además, el Tribunal de Justicia dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a dichas cuestiones.

Por consiguiente, las cuestiones prejudiciales primera y segunda son admisibles.

C) Sobre el fondo de las cuestiones planteadas

i) Conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia de este Derecho sobre el Derecho de los Estados miembros. Por consiguiente, este principio impone a todos los órganos de los Estados miembros la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión, sin que el Derecho de los Estados miembros pueda mermar la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados. De ello se desprende que, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, la invocación por un Estado miembro de disposiciones de Derecho nacional, aunque sean de rango constitucional, no puede afectar a la unidad y a la eficacia del Derecho de la Unión.

ii) Precisa el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el juez nacional que haya ejercido la facultad que le otorga el artículo 267 TFUE está vinculado, a la hora de resolver el litigio principal, por la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión efectuada por el Tribunal de Justicia y, por lo tanto, debe dejar de lado, en su caso, las apreciaciones de un órgano jurisdiccional nacional superior si, habida cuenta de la interpretación dada por el Tribunal de Justicia, considera que tales apreciaciones no son compatibles con el Derecho de la Unión, dejando en su caso



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

inaplicada una norma nacional que lo obligue a seguir las resoluciones de dicho órgano jurisdiccional superior.

Así pues, el requisito de que se garantice la plena eficacia del Derecho de la Unión incluye la obligación de ese juez nacional de modificar, en caso necesario, una jurisprudencia reiterada si esta se basa en una interpretación del Derecho interno incompatible con el Derecho de la Unión.

iii) Asimismo, cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ya haya dado previamente una respuesta clara a una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión, el referido juez nacional debe hacer todo lo necesario para aplicar esa interpretación.

Como apuntan el Gobierno húngaro y la Comisión, es irrelevante que la interpretación formulada por el Tribunal de Justicia revista la forma de una sentencia o de un auto motivado a efectos del artículo 99 del Reglamento de Procedimiento. En efecto, ninguna disposición de los Tratados, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o del Reglamento de Procedimiento establece, en el marco del procedimiento prejudicial, distinción alguna entre las sentencias y los autos motivados, ni en cuanto a su alcance y ni en relación con sus efectos. De este modo, un juez nacional no puede ignorar un auto por el motivo de que, a diferencia de una sentencia, este no contenga supuestamente elementos nuevos para la interpretación del Derecho de la Unión.

iv) Por lo tanto, en el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente está vinculado, para la resolución del litigio principal, por la interpretación del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia y, en su caso, deberá apartarse de la apreciación realizada por el Tribunal Supremo de Hungría en resoluciones anteriores que, según el Derecho nacional, tienen carácter de precedente vinculante, si considera, habida cuenta de dicha interpretación, que tal apreciación no es conforme con el Derecho de la Unión.

v) De las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente y del Gobierno húngaro se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal faculta a dicho órgano jurisdiccional para apartarse de las resoluciones anteriores del Tribunal Supremo de Hungría, aun cuando estas tengan carácter de precedente vinculante,



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

siempre y cuando, en particular, dicho órgano jurisdiccional considere que tales resoluciones son incompatibles con el Derecho de la Unión y su apreciación al respecto esté motivada. En este contexto, no parece que la obligación de motivación que incumbe a este respecto al órgano jurisdiccional remitente menoscabe, por sí sola, la primacía del Derecho de la Unión, ya que ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia muestra que tal obligación constituya un obstáculo haga excesivamente difícil el ejercicio por dicho órgano jurisdiccional de la facultad de apartarse de las resoluciones anteriores de dicho tribunal Supremo.

DOS. Al respecto de las cuestiones prejudiciales tercera a quinta.

A) Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. El derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva sobre el IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado.

Del artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA. se desprende que, para poder acogerse al derecho a deducir el IVA, han de cumplirse ciertas exigencias o requisitos material ese derecho, Por cuanto se refiere a las exigencias o requisitos materiales a los que está supeditado el ejercicio de tal derecho es preciso:

- Por un lado, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y,
- Por otro, que los bienes o servicios en los cuales se fundamenta el derecho a deducción sean utilizados posteriormente por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, así como que, previamente, esos bienes o servicios hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

Los citados requisitos materiales del derecho a deducción solo se cumplen en caso de que se haya realizado efectivamente la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiere la factura que, recuérdese, conforme el artículo 178, letra a), de la



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Directiva sobre el IVA, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una ella expedida conforme a los requisitos establecidos en la misma Directiva

B) El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la comprobación de la existencia de la operación gravada debe llevarse a cabo con arreglo a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal.

El derecho a deducción puede denegarse al sujeto pasivo si se prueba objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva. En efecto, es necesario recordar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el IVA y que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Así pues, aun cuando se dieran los requisitos materiales para el derecho a deducción, corresponde a las autoridades y tribunales nacionales denegar ese derecho cuando resulte objetivamente acreditado que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva

C) Según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude del IVA, sino también cuando se acredite objetivamente que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en los cuales se fundamenta el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude.

Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude del IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo.

Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si las autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos.



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, la Administración tributaria debe acreditar estos elementos objetivos de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión

D) La diligencia que se requiere del sujeto pasivo y las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cerciorarse de que, mediante su adquisición, no participa en una operación que forma parte de un fraude cometido por un operador anterior dependen de las circunstancias del caso y, en particular, de si existen o no indicios que permitan al sujeto pasivo, en el momento de la adquisición que realiza, sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude. Así, ante indicios de fraude, cabe esperar una mayor diligencia del sujeto pasivo. Sin embargo, no puede exigírsele que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, como las que la Administración tributaria tiene capacidad para realizar.

La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia forma parte de la apreciación de los hechos del litigio principal y, por tanto, de la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales. Corresponde a dichos órganos jurisdiccionales apreciar si, habida cuenta de las circunstancias del caso, el sujeto pasivo actuó con la suficiente diligencia y adoptó las medidas que razonablemente se le pueden exigir en tales circunstancias.

E) La Directiva sobre el IVA no se opone, en principio, a que los Estados miembros adopten una normativa o una circular con el fin de precisar el grado de diligencia exigido al sujeto pasivo y de orientar la evaluación por parte de la Administración tributaria, estableciendo criterios a este respecto. En efecto, en virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude. Sin embargo, como se desprende de reiterada jurisprudencia, una medida de este tipo no puede dar lugar a que se cuestione sistemáticamente el derecho a deducción del IVA y, por tanto, la neutralidad de este



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

impuesto. Tampoco puede menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión en cuanto a la práctica de la prueba en materia de fraude del IVA.

Tal medida [los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en la Directiva] no puede poner en entredicho la obligación de las autoridades tributarias de acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de que se trate formaba parte de un fraude de este tipo. Asimismo, la referida medida no puede dar lugar a que recaiga en el sujeto pasivo la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre su proveedor.

Por lo tanto, cuando la Administración tributaria se base, en particular, en irregularidades cometidas en la esfera del emisor de una factura, la apreciación de los medios de prueba no puede dar lugar a que se obligue indirectamente al sujeto pasivo destinatario de la factura a realizar comprobaciones sobre la otra parte contratante que, en principio.

La Directiva sobre el IVA, como se ha visto, no se opone, en principio, a que los Estados miembros adopten una normativa o una circular con el fin de precisar el grado de diligencia exigido al sujeto pasivo y de orientar la evaluación por parte de la Administración tributaria, estableciendo criterios a este respecto [en virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha la Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude]. Ahora bien, la aplicación de tales medidas debe ser conforme con el principio de seguridad jurídica.

Según reiterada jurisprudencia, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben ser respetados tanto por las instituciones de la Unión Europea como por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión.

F) Tal y como ha declarado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones la normativa de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables, y que este imperativo de seguridad jurídica reviste especial rigor cuando se trata de una



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone. Asimismo, en los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión, las normas jurídicas de los Estados miembros deben formularse de una manera inequívoca, que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento.

En el caso de autos, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que la denegación a Global del derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de determinados bienes que le habían sido suministrados se debe a que las facturas relativas a dichos bienes no se consideraban fidedignas, a causa, en particular, de una incertidumbre acerca de la identidad real del proveedor de los bienes. En este contexto, parece que la Administración tributaria se basó igualmente en el hecho de que el gerente de la empresa emisora de dichas facturas había incumplido sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, de lo cual debía haber tenido conocimiento supuestamente Global. La Administración tributaria consideró, a este respecto, que Global había incurrido en fraude pasivo.

G) Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la Administración tributaria ha demostrado de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permiten concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude de este tipo, así como evaluar si, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, el sujeto pasivo actuó con la suficiente diligencia y adoptó las medidas que razonablemente se le pueden exigir en tales circunstancias.

Si bien es cierto que, ante indicios de fraude del IVA, cabe esperar del sujeto pasivo una mayor diligencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar que las exigencias de la Administración tributaria no obligan al sujeto pasivo a efectuar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, trasladándole de facto la realización de los actos de control que incumben a dicha Administración, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En particular, procede recordar que la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho ha cumplido sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA.

H) Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la Administración tributaria ha respetado el principio de seguridad jurídica al ejercer las facultades que le han sido conferidas. En este contexto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente examinar si la circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos que resulta aplicable a los hechos controvertidos en el litigio principal estaba formulada de manera inequívoca, si su aplicación era previsible para los justiciables, y si los requisitos aplicados por dicha Administración no eran contrarios a esa circular.

TRES. Al respecto de la cuestión prejudicial sexta

A) De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se deduce que la Administración tributaria que tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducción debe acreditar suficientemente con arreglo a Derecho, de conformidad con las normas en materia de prueba establecidas en el Derecho nacional y sin menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión, tanto los elementos objetivos que acrediten la existencia del fraude del IVA en sí como aquellos que acrediten que el sujeto pasivo cometió dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude.

Dicha exigencia de prueba prohíbe, cualesquiera que sean el tipo de fraude o las actuaciones examinadas, recurrir a suposiciones o a presunciones que, al invertir la carga de la prueba, tengan como efecto menoscabar el principio fundamental del sistema común del IVA que constituye el derecho a deducción y, por tanto, la eficacia del Derecho de la Unión. Por consiguiente, si bien la existencia de una cadena de facturación circular es un indicio serio de la existencia de un fraude, que debe tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, no cabe admitir que la Administración tributaria pueda limitarse, a efectos de probar la existencia de un fraude de tipo «carrusel», a demostrar que la operación en cuestión forma parte de una cadena de facturación circular.

D) Incumbe a la Administración tributaria:



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

i) Por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y aportar la prueba de las actuaciones fraudulentas y,

ii) Por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude. No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en él no implica necesariamente que se hayan identificado a todos los actores que participaron en el fraude y sus respectivas actuaciones. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba de modo suficiente en Derecho

VII. COLOQUIO.

Siendo las 19,30 horas se inició un animado coloquio que puede resumirse básicamente en los siguientes términos.

1. Coincidencia general en que las autoridades administrativas españolas y judiciales, al igual que en otros Estados miembros, se resisten a aplicar en sus estrictos términos la teoría del conocimiento en IVA.

2. Desde luego, en España, la Administración tributaria no establece exigencias tan tasadas como puede ser la exigencia de contar con la dirección de correo electrónico del proveedor, pero sí impone la obligación de investigar la situación del emisor de las facturas, mediando en ocasiones el reproche al sujeto pasivo, que pretende ejercer su derecho a la deducción, por no haber realizado visitas a las oficinas y locales de su proveedor, que no haya efectuado verificaciones relativas a administradores y personas de contacto o, incluso, que no haya realizado un estudio de su posición en el mercado.

3. Debe aplicarse en sus estrictos términos la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, no puede exigirse a los comerciantes que comprueben, en ausencia de indicios externos, cuáles son los medios materiales y personales de sus proveedores o clientes; que un indicio lo constituya el hecho de la ausencia de existencias en el proveedor que justifique en la venta realizada; se tomen como indicio las irregularidades en la contratación del personal por parte del prestador de los



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

servicios. Tampoco pueden considerarse elementos sospechosos para un «operador atento» la falta de registro del proveedor a efectos de IVA, la ausencia de presentación de declaraciones, la no publicación de sus cuentas, la ausencia de instalaciones o el no comparecer al haber sido citado por la inspección.

4. Es urgente disponer de una interpretación de nuestro Tribunal Supremo en la que se asegure, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, que corresponde a las autoridades tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude del IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta el derecho a deducción formaba parte de una cadena de operaciones fraudulentas.

5. Hay que esperar que, en los pronunciamientos pendientes, el Tribunal Supremo tenga presente que, si bien ante indicios de fraude del IVA cabe esperar del sujeto pasivo una mayor diligencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar que las exigencias de la Administración tributaria no obligan al sujeto pasivo a efectuar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, trasladándole de facto la realización de los actos de control que incumben a dicha Administración, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En particular, procede es muy importante que la Administración tributaria no exija de manera general al sujeto pasivo, que desea ejercer el derecho a deducir el IVA, que verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho ha cumplido sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA.

6. La práctica está poniendo de manifiesto que la Administración tributaria española en materia de comprobación de «carruseles», tal vez por las dificultades materiales con que se encuentra, renuncie con frecuencia a la comprobación de los distintos participantes en el «carrusel».

Ciertamente, no parece procedente que se le pueda pedir a la Administración tributaria la identificación de todos y cada uno de los partícipes en las distintas operaciones presuntamente fraudulentas, pero sí que tenga en cuenta las circunstancias de



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

cada caso, huyendo de la aplicación de un protocolo general en orden a la comprobación de si el sujeto pasivo actuó con diligencia debida y adoptó las medidas que, razonablemente se le pueden exigir, para cerciorarse de que mediante su adquisición, no participó en una operación que forma parte de un fraude cometido por un operador anterior.

El nivel de las exigencias debe depender de las circunstancias del caso y, en particular, de si existen o no indicios que permitan al sujeto pasivo, en el momento de la adquisición que realiza, sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude. Así, ante indicios de fraude, cabe esperar una mayor diligencia del sujeto pasivo. Sin embargo, no puede exigírsele que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, como las que la Administración tributaria tiene capacidad para realizar.

A las 20, 15 horas se dio por finalizada la sesión.