

VENTAS EN CADENA Y CADENA DE SUBCONTRATISTAS
ANTE EL IMPUESTO EUROPEO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

*SUPPLY CHAIN OF GOODS AND SUBCONTRACTING CHAIN IN
THE VALUE ADDED TAX*

Rev. Boliv. de Derecho N° 34, julio 2022, ISSN: 2070-8157, pp. 534-563



Enrique DE
MIGUEL
CANUTO

ARTÍCULO RECIBIDO: 18 de abril de 2022

ARTÍCULO APROBADO: 30 de abril de 2022

RESUMEN: En una cadena de operaciones ¿qué debe hacer el sujeto pasivo receptor de un bien o servicio para evitar que le sea denegada la deducción de las cuotas soportadas del IVA, cuando se ha cometido un fraude fiscal en una fase anterior de la cadena de entregas de bienes o en la cadena de subcontratistas?

PALABRAS CLAVE: Cadena de subcontratistas; IVA; ventas en cadena.

ABSTRACT: *In a chain of economic operations, what should the taxable person receiving a good or service do to avoid being denied the deduction of the VAT amounts paid, when a tax fraud has been committed in an earlier phase of the supply chain of goods or in the subcontracting chain?*

KEY WORDS: *Subcontracting chain; supply chain of goods; VAT.*

SUMARIO.- I. OPERACIONES EN CADENA.- II. CASO VIKINGO.- III. EL PRINCIPIO DE REALIDAD DE LAS OPERACIONES.- IV. PERFILES DEL FRAUDE.- V. RACIONALIDAD Y LEGALIDAD DE LA CADENA.- VI. CARGA DE LA PRUEBA SOBRE EL FRAUDE.- VII. ¿ACTUACIÓN ACLARADA?.- VIII. CASO PETER DAVID: CADENA DE SUBCONTRATISTAS.- IX. MEDIDAS RAZONABLES.- X. CONOCIMIENTO DEL FRAUDE.- XI. CASO HR-FINANZAMT WILMERSDORF.- XII. PARTICIPACIÓN EN FRAUDE DEBIDO SABER.

I. OPERACIONES EN CADENA.

En Derecho europeo, en el contexto del impuesto sobre el valor añadido¹, en los casos de *operaciones en cadena*, encontramos la tesis, presente en la jurisprudencia doméstica, de que se debe realizar un examen de esta cadena en su totalidad y de los actos jurídicos llevados a cabo entre los participantes de la misma, y comprobar si la constitución de esta cadena está razonablemente justificada. Podría denegarse la deducción de las cuotas soportadas en el impuesto, en caso de que la creación de la cadena desde el punto de vista económico no sea racional, no esté razonablemente justificada o si alguno de los elementos de la operación realizada por los participantes no queda justificado por el sujeto pasivo o no es verificable.

El Tribunal de Justicia de la Unión europea no ha asumido esta tesis y ha entendido que la Directiva del IVA se opone a que la Administración deniegue la deducción del impuesto porque el sujeto pasivo receptor no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes y que cumplió con sus obligaciones de declaración e ingreso del IVA, siempre que se cumplan los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112² para el ejercicio de la deducción y que el sujeto pasivo no tuviera indicios que le permitieran sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude por parte del emisor.

Sin embargo, en un escenario de fraude, frente a la anterior tesis de la independencia inicial entre los eslabones de la cadena de operaciones, el Tribunal

1 Puede verse DE LA FERIA : *The EU VAT System and the internal market*, Amsterdam, 2009; FALCÓN TELLA, R., Y PULIDO GUERRA, E.,: *Derecho fiscal internacional*, Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos aires, 2.013; RAMÍREZ GÓMEZ, S., : *El Impuesto sobre el valor añadido*, Madrid, 1.994.

2 Directiva 2006/112, del Consejo de la Unión europea, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (*Diario Oficial de la Unión europea* L 347, de 11.12.2006).

• Enrique de Miguel Canuto

Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia (Italia), en 1985, actualmente catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho de la Universitat de València (España), en la que imparte docencia de la asignatura desde hace más de treinta años, ha prestado servicios durante veinte años como magistrado suplente de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad valenciana. Correo electrónico: enrique.de-miguel@uv.es.

de la Unión razona ahora que el fraude en una fase de la cadena de entregas o prestaciones tiene efectos en las fases siguientes de la cadena, *si la cuota de IVA recaudada no coincide con la cuota debida adeudar*, como consecuencia de la disminución del precio de los bienes o de los servicios, debida al IVA que no ha sido soportado. La adquisición por el sujeto pasivo de los bienes que han sido objeto de una operación fraudulenta anterior permite su venta a un precio más bajo, como muestran los hechos de los litigios origen de las cuestiones prejudiciales, de modo que, a la postre, se facilita el fraude.

Respecto al principio de neutralidad, en esta línea de razonamiento, el Tribunal de la Unión ha apreciado que, cuando el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude, entonces, la denegación por la Administración de la deducción del impuesto al sujeto pasivo receptor no puede considerarse una vulneración del principio de neutralidad fiscal, principio que no puede ser invocado a efectos de deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo que ha participado en un fraude fiscal.

II. CASO VIKINGO.

El caso *Vikingo*³, resuelto por auto del Tribunal de la Unión de 3 de septiembre de 2020 es una cuestión prejudicial elevada por el *Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság*, de Hungría, sobre entregas de bienes en el contexto de un conjunto de operaciones en cadena.

La actora, Vikingo, cuya actividad principal consiste en el comercio mayorista de productos de *confitería* y caramelos, celebró el 20 de marzo de 2012 con Freest Kft. un contrato relativo al suministro de diez máquinas empaquetadoras y de una máquina llenadora que debía efectuarse antes del 20 de diciembre de 2012. Este contrato recogía la posibilidad de recurrir a subcontratistas. El 21 de mayo de 2012, Vikingo celebró un nuevo contrato con la proveedora Freest cuyo objeto era la adquisición de seis máquinas empaquetadoras y de una ensacadora que debían entregarse en 2013. Estas máquinas, según lo estipulado en los dos contratos, fueron *adquiridas por Freest a otra sociedad quien, a su vez, las había comprado a otra sociedad*. Vikingo ejerció el derecho a deducir el IVA soportado en relación con las dos facturas emitidas por Freest.

La Administración tributaria de primer grado, a raíz de una inspección *a posteriori* de las declaraciones del IVA, efectuó una liquidación complementaria por un importe de 8. 020. 000 florines húngaros (23. 290 euros), en relación con el segundo y el cuarto trimestre del año 2012, por un importe de 8. 020. 000 florines

3 Auto del TJUE 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C- 610/19 (Hungría).

húngaros (23. 290 euros) y de 13. 257. 000 florines (38 844 euros), en relación con el primer trimestre del año 2013, quedando desglosados esos importes en dos partes, una correspondiente al importe del IVA recuperado incorrectamente y la otra al importe del IVA no satisfecho. La Administración impuso a Vikingo una multa y aplicó un recargo de mora.

La Administración consideró, basándose en las constataciones llevadas a cabo en controles conexos y en las declaraciones de los administradores de las sociedades implicadas en la cadena de entregas, que las máquinas se habían adquirido a *persona desconocida*, de forma que estas operaciones no habían tenido lugar ni entre las personas que figuraban en las facturas ni en el modo expresado en las mismas. La Administración tributaria de segundo grado confirmó una de las resoluciones y modificó la segunda corrigiendo el importe del IVA no satisfecho y los importes de la multa y de los recargos de mora.

Contra estas resoluciones, Vikingo interpuso recurso ante el Tribunal remitente, el *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság*, Tribunal de lo contencioso y de lo social de la Capital, Budapest, el cual las modificó mediante dos sentencias. Ese tribunal señaló, por lo que se refiere al derecho a deducir, que Vikingo había presentado las facturas y los documentos que certificaban su emisión y su pago, y consideró que la entrega de las máquinas objeto de ambos contratos era un hecho no controvertido. Asimismo, consideró que la Administración se había basado en elementos no pertinentes como la circunstancia de que las empresas situadas en los eslabones anteriores de la cadena de entregas carecían de medios materiales y de recursos humanos y que a los administradores interrogados les flaqueara la memoria en relación con las operaciones en cuestión.

En una segunda etapa, el Tribunal Supremo, de Hungría, anuló estas dos sentencias y devolvió los asuntos al Tribunal de instancia. Consideró que, al examinar cada contrato y la eventual intención de eludir el impuesto, la Administración debía llevar a cabo un examen de la *cadena de entregas en su conjunto* y de la influencia que los elementos de esta tenían entre sí. Entendió que la Administración había actuado correctamente al recabar las pruebas relativas a todos los actores de esta cadena y que el Tribunal de primera instancia había hecho una interpretación incorrecta del art. 127, apartado 1, de la Ley de contabilidad y de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión al basarse en la existencia de una factura correcta a pesar de que el derecho a deducir presupone que exista una operación económica verdadera.

El Tribunal Supremo, en las resoluciones de devolución de los asuntos, consideró que el auto 10 noviembre 2016, caso *Signum Alfa Sped*, causa C-446/15, en el que se había basado el Tribunal de Budapest, no modificaba los criterios del procedimiento que debía seguirse para apreciar la existencia del derecho a

deducir y le ordenó, con arreglo a las normas del procedimiento civil aplicables, respetar los criterios anteriormente elaborados por el propio Tribunal Supremo, en un dictamen 26 septiembre 2016 en lo referente tanto a la determinación de los hechos objetivos relevantes para reconocer el derecho a deducir como a la apreciación de las pruebas, exigiendo que el Tribunal de instancia se atuviera a las normas relativas a las cadenas de entregas y a las disposiciones de la Ley doméstica de contabilidad. Según el Tribunal Supremo, la Administración habría actuado correctamente al recabar pruebas acerca de todos los actores de esta cadena y habría examinado, respetando estas normas sobre entregas y esta Ley de contabilidad, la cuestión de si Vikingo sabía que participaba en un fraude fiscal.

En una tercera etapa, el Tribunal remitente, que es el tribunal de primera instancia, expone que, aunque haya quedado demostrado que las máquinas objeto de los contratos fueron puestas en servicio en el establecimiento de Vikingo, la Administración consideró que las facturas, no censuradas en cuanto a su forma, y los demás documentos aportados no demostraban la realización de las operaciones mencionadas en estas facturas, ya que su contenido quedó refutado por las declaraciones, acerca de la entrega y del origen de las máquinas, del emisor de las facturas y de los administradores de las empresas situadas en un eslabón anterior de la cadena, de forma que dichas facturas no eran fidedignas en cuanto a su contenido, a pesar de que todos los administradores admitieron que la entrega y la puesta en servicio de las máquinas habían tenido lugar efectivamente. Asimismo, y por lo que se refiere a las medidas diligentes que cabía razonablemente exigir al adquirente, la Administración no consideró suficiente que Vikingo hubiera consultado, antes de celebrar los contratos, el extracto del Registro mercantil relativo al otro contratante y hubiera solicitado un modelo de firma de la empresa, ni la circunstancia de que el administrador de la proveedora Freest acudiera al establecimiento.

El Tribunal remitente señala que las circunstancias de hecho del litigio principal son análogas a las de los asuntos en los que recayó la sentencia de 21 junio 2012, caso *Mahagében y Dávid*, causa C-80/11, y los autos de 16 de mayo de 2013, caso *Hardimpex*, causa C-444/12, y 10 noviembre 2016, caso *Signum Alfa Sped*, causa C-446/15. A pesar de las respuestas dadas por el Tribunal de la Unión, el Tribunal remitente considera que siguen existiendo desarmonías en la interpretación jurídica que lleva a cabo la Administración y los tribunales nacionales. Señala que la Administración continúa denegando el derecho a deducir cuando el contenido de las facturas no es fidedigno al calificar automáticamente este hecho como un fraude que el sujeto pasivo debía conocer necesariamente.

A juicio del Tribunal remitente se plantea de nuevo la cuestión de si la práctica de la Administración y la interpretación del Tribunal Supremo en su dictamen pueden

ser contrarios al objetivo⁴ del derecho a deducir previsto en el art. 168, letra a), de la Directiva 2006/112, sobre afección a la actividad, y si esta interpretación es conforme con el art. 178, letra a), de esta Directiva, sobre facturación de la operación, y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.

El Tribunal remitente alberga dudas acerca de la conformidad con los arts. 220 y 226 de la Directiva 2006/112, sobre operaciones y contenido de las facturas, de la práctica de la Administración consistente en supeditar el derecho a deducir al cumplimiento del requisito de que la factura demuestre la realización de la operación y de las disposiciones de la Ley húngara de contabilidad, y en considerar que no es suficiente una factura formalmente válida.

También se interroga acerca de la conformidad de esta práctica con los principios de neutralidad, de efectividad y de proporcionalidad y con la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, en lo referente a las exigencias relativas a los hechos que deben quedar demostrados y a las pruebas que deben aportarse. Sin dejar de admitir que un fraude puede requerir un examen de hechos relevantes referidos a los participantes en la cadena que sean eslabones anteriores al sujeto pasivo, el Tribunal remitente alberga dudas acerca de la práctica de la Administración consistente en *reconstruir toda la cadena de operaciones* y en apreciar, en caso de que considere que esta no es racional desde un punto de vista económico o si una operación no se justifica o no queda debidamente probada, que existe una irregularidad que debe llevar a la denegación del derecho a deducir, y ello con independencia de si el sujeto pasivo tenía conocimiento, o debía tener conocimiento, de esta circunstancia.

III. PRINCIPIO DE REALIDAD DE LAS OPERACIONES.

Frente a las concepciones de corte nominalista, el Tribunal de la Unión, acogiendo la solución del Derecho doméstico, sienta la lógica exigencia de que la factura emitida por el proveedor debe expresar una operación económica real efectuada con el receptor.

El Tribunal remitente indica que, a pesar de que los requisitos materiales y formales de la deducción se cumplen en el litigio principal, la Administración denegó a la actora el derecho a deducir al amparo de disposiciones de la Ley de contabilidad de Hungría, de las que se desprende que la factura debe consignar la realización de la operación y, en consecuencia, guardar relación con una operación económica real⁵.

4 El derecho a deducir las cuotas soportadas no es ningún objetivo sino un elemento de la obligación tributaria en el IVA.

5 Apartado 45 y ss. del auto del TJUE 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C- 610/19.

Ocurrió que la Administración consideró que los bienes no habían sido ni fabricados ni entregados por la proveedora Freest, la emisora de las facturas, ni por el subcontratista de ésta, ya que estas empresas *carecían de los recursos humanos y de los medios materiales* necesarios y que, en consecuencia, esos bienes se habían adquirido a una *persona no identificada*. El Tribunal remitente pregunta si el derecho a deducir puede supeditarse a exigencias de prueba que van más allá de las formalidades impuestas por la Directiva 2006/112.

Para el Tribunal de la Unión debe partirse de que los requisitos materiales a los que está supeditado el derecho a deducir solo pueden entenderse cumplidos cuando se ha realizado efectivamente la entrega de bienes o la prestación de servicios a la que se refiere la factura. El Tribunal de la Unión ha añadido que la comprobación de la existencia de la operación gravada debe llevarse a cabo según las normas del Derecho nacional en materia de prueba, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal⁶. Concluyendo que es conforme con la Directiva 2006/112 la aplicación de normas como la establecida por el art. 15, apartado 3, de la Ley de contabilidad de Hungría⁷ con vistas a comprobar, en el litigio principal, si las facturas se refieren efectivamente a operaciones económicas reales⁸.

No obstante, en este terreno, que los bienes no hayan sido ni fabricados ni entregados por el emisor de las facturas ni por el subcontratista de este, porque estos no dispondrían de los recursos humanos y de los medios materiales necesarios, no es premisa suficiente para llegar a la conclusión de que no existen las entregas de bienes en cuestión y para negar el derecho a deducir por la actora, ya que si bien puede obedecer a una ocultación fraudulenta de los proveedores también puede deberse al simple recurso del empresario a subcontratistas (en este sentido, las sentencias 6 septiembre 2012, caso Gabor Tóth, causa C-324/11, apartado 49, y 13 febrero 2014, caso Maks Pen, causa C-18/13, apartado 31).

Además, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «entrega de bienes» recogido en el art. 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no se agota con la

6 En este sentido, las sentencias 6 diciembre 2012, caso Bonik, causa C-285/11, apartados 31 y 32, y de 31 de enero de 2013, caso Stroy trans, causa C-642/11, apartado 45.

7 El art. 15, apartado 3 de la Ley de Contabilidad de Hungría enuncia el principio de realidad de las operaciones diciendo que “las operaciones reflejadas en la contabilidad y en las cuentas anuales deben existir en la realidad, deben poder probarse y deben poder ser comprobadas por terceros. Su valoración debe ajustarse a los principios de valoración establecidos en la presente Ley y los procedimientos de valoración a los que ésta refiere”.

8 La ausencia de realidad económica como sustrato de los montajes artificiales dirigidos a una ventaja contraria a los objetivos de la Directiva, integrante de la noción jurisprudencial de prácticas abusivas, confirma la relevancia de la realidad económica como presupuesto positivo del derecho a deducir. En este contexto, acerca del papel de las estipulaciones contractuales, a los efectos de la calificación del hecho imponible, en un caso en que el juez de remisión se pregunta acerca de quién ha realizado el hecho imponible, el Tribunal de la Unión, en su argumentación partió de que “la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA” (sentencia 20 junio 2013, caso P. Newey, causa C-653/11, apartados 43-46).

transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte contractual para disponer de dicho bien como si fuera su propietario. Concepto que tiene carácter objetivo o material y que se aplica con independencia de los fines y los resultados de las correspondientes operaciones⁹.

De ello resulta que las operaciones en cuestión deben ser calificadas como entregas de bienes, *incluso en el caso de que los bienes no hayan sido ni fabricados ni entregados por el emisor de las facturas* y la persona de la que se adquirieron efectivamente esos bienes no haya sido identificada, siempre que esas operaciones se ajusten a los criterios objetivos¹⁰ en los que se basa tal concepto y no sean constitutivas de fraude al IVA (en este sentido, la sentencia 21 noviembre 2013, caso *Dixons Retail*¹¹, causa C-494/12, apartados 20 a 22, y, la sentencia 17 octubre 2019, caso *Unitel*, causa C-653/18, apartados 22 y 23).

Si como indica el Tribunal remitente, las entregas de bienes se realizaron efectivamente y dichos bienes fueron utilizados después por la actora para las necesidades de sus operaciones gravadas, en principio no se le podrá denegar el beneficio¹² del derecho a la deducción (en este sentido, la sentencia 6 de diciembre 2012, caso *Bonik*, causa C-285/11, apartado 33, y el auto 16 mayo 2013, caso *Hardimpex*, causa C-444/12, apartado 22)¹³.

Crítica: si “factura ficticia” o falsa producida es el documento que no refleja una operación económica real, sino que aparenta lo que no es, entonces la aceptación de la entrega de un bien sin identificación de la persona de la que se ha adquirido el bien, deja el conocimiento de la realidad de la entrega en la oscuridad.

9 Aun cuando el operador no tenga intención de obtener beneficios, o cuando se trate de una agrupación de personas que ejerce sus actividades exclusivamente en interés de sus miembros o asociados.

10 ¿Cómo se constata “haber sido facultado para disponer del bien como propietario” si no se sabe quién es el que faculta, el que atribuye la facultad de disposición?

11 El Tribunal de la Unión ya ha declarado que el concepto entrega de bienes tiene *carácter objetivo* y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración esté obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la *intención del sujeto pasivo*, ni tampoco a tener en cuenta la intención de un operador diferente que interviene en la misma cadena de entregas, como lo son entidades que prestan servicios de pago, de acuerdo con el proveedor de los bienes al destinatario (sentencia 21 noviembre 2013, caso *Dixons Retail*, causa C-494/12, apartado 22).

12 La deducción de las cuotas soportadas no es ningún beneficio- ni tampoco una facultad o derecho- sino un elemento configurador de la capacidad económica en juego, que se corresponde con la adición de los valores añadidos por las empresas en la cadena de entregas.

13 El Tribunal de la Unión alcanza la conclusión contraria en el caso *Ferimet*, entendiendo que debe denegarse la deducción cuando la identidad del verdadero proveedor no se indique en la factura relativa a los bienes o servicios recibidos, si ello impide identificar a ese proveedor y, por tanto, acreditar que tenía la condición de sujeto pasivo, atendido que dicha condición de sujeto pasivo del suministro es un requisito material del derecho a la deducción del impuesto para el empresario receptor (sentencia 11 noviembre 2021, caso *Ferimet SL*, causa C-281/20).

IV. PERFILES DEL FRAUDE.

Por otra parte, caso *Vikingo*, la lucha contra el fraude¹⁴, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido expresamente y promovido por la Directiva 2006/112, habiendo declarado el Tribunal de la Unión que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva¹⁵. Corresponde a los jueces y tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude, lo mismo sucede cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA¹⁶.

Cuando el propio sujeto pasivo no es el autor del fraude al IVA, solo se le puede denegar el derecho a la deducción si se acredita, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal clase de fraude cometido por el proveedor o por otro operador que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (en este sentido, la sentencia 16 octubre 2019, Glencore caso Agriculture Hungary, causa C-189/18, apartado 35).

Delimitando negativamente, no es compatible con el régimen del derecho a la deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que, dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, otra operación era constitutiva de fraude al IVA. Pues la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público¹⁷.

14 Puede verse BARCIELA PÉREZ, J. A.: "Derecho a deducir y fraude en el IVA. El asunto PPUH Stehcamp", *Carta Tributaria*, núm. 19, 2016, pp. 57-68; BARCIELA PÉREZ, J. A.: "Las tramas de fraude en el IVA: La STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJUE en el asunto Mahagében KFT y otros", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2013, pp. 95-115; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "Deducción del IVA en el ámbito del fraude fiscal: un análisis a la luz de la jurisprudencia comunitaria", *Carta Tributaria*, núm. 47, 2019; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: "Un apunte sobre el fraude «carrusel» del IVA en Europa", en CARRASCO PARRILLA, P. y PATÓN GARCÍA, G. (dirs.): *Fraude fiscal: la experiencia en Costa Rica y España*, Montes de Oca, Costa Rica, 2009, pp. 119-132; HINOJOSA TORRALVO, J. J. y LUQUE MATEO, M. A. (dirs.): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, 2012.

15 Apartado 50 y ss. del auto del TJUE 3 septiembre 2020, caso *Vikingo*, causa C- 610/19.

16 En este sentido, las sentencias 6 julio 2006, caso *Kittel y Recolta Recycling*, causa C-439/04, apartados 55 y 56; 21 junio 2012, caso *Mahagében y Dávid*, causa C-80/11, apartado 46, y 6 octubre 2019, caso *Glencore Agriculture Hungary*, causa C-189/18, apartados 34 y 35.

17 Pueden verse las sentencias de 12 enero 2006, caso *Optigen*, causa C-354/03, apartados 52 y 55; 21 junio 2012, caso *Mahagében y Dávid*, causa C-80/11, apartados 47 y 48, y 6 diciembre 2012, caso *Bonik*, causa C-285/11, apartados 41 y 42.

Por lo que se refiere al nivel de diligencia exigible al sujeto pasivo que pretende ejercer su derecho a deducir, el Tribunal de la Unión ha declarado que no es contrario al Derecho de la Unión requerir al operador que adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.

Que la determinación de las medidas que, en un caso concreto, cabe razonablemente exigir que adopte un sujeto pasivo que pretende ejercer su derecho a deducir¹⁸ el IVA para cerciorarse de que las operaciones no están relacionadas con un fraude cometido por un operador de una fase anterior depende esencialmente de las circunstancias de cada caso (en este sentido, las sentencias 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartados 54 y 59, y 19 octubre 2017, caso Paper Consult, causa C-101/16, apartado 52).

Que, ciertamente, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, según las circunstancias del caso, un operador atento podría, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (sentencia 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 60).

Asimismo, dado que la denegación de la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que se identifica con este derecho, corresponde a las Administraciones acreditar suficientemente según Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude o sabía o debería haber sabido que la operación realizada formaba parte de un fraude. Incumbe a los Tribunales nacionales comprobar a continuación si esas Administraciones han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (en este sentido, las sentencias 12 abril 2018, caso Biosafe-Industria de Reciclagens, causa C-8/17, apartado 39, y 16 octubre 2019, caso Glencore Agriculture Hungary, causa C-189/18, apartado 36).

De este modo, si la Administración deduce de la existencia de fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de las facturas o de otros operadores situados en eslabones anteriores de la cadena de entregas que las operaciones facturadas e invocadas como fundamento del derecho a la deducción en realidad no se han producido, deberá, para poder denegar dicho derecho, demostrar mediante elementos objetivos, y sin exigir que el destinatario de las facturas realice

18 Sobre las deducciones en el IVA puede verse GARCÍA NOVOA, C.: "La deducción del IVA", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 331, 2012; TOVILLAS MORÁN, J. M.: "La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales", *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2009, pp. 1-10; CHECA GONZÁLEZ, C.: *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia comunitario y su reflejo en nuestro Derecho interno*, Cizur Menor, 2006.

comprobaciones que no le corresponden, que dicho destinatario sabía o debía haber sabido que estas operaciones formaban parte de un fraude al IVA, extremo que incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar (en este sentido, el auto 10 noviembre 2016, caso Signum Alfa Sped, causa C-446/15, apartado 39).

Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la Administración según las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, juega el límite de que tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión¹⁹.

Delimitando negativamente, no obstante, la Administración no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, transfiriéndoles *de facto* la tarea de control que le incumbe realizar (sentencia 19 octubre 2017, caso Paper Consult, causa C-101/16, apartado 51). El Tribunal de la Unión ya ha declarado que, al sujeto pasivo receptor que desea ejercer el derecho a deducir el IVA, la Administración no puede obligarle de manera general a verificar que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios recibidos tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades o fraude por parte de los operadores anteriores, ni, por otra parte, puede obligar al empresario receptor a disponer de documentación al respecto (sentencia 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 61).

V. RACIONALIDAD Y LEGALIDAD DE LA CADENA.

Cuando encontramos que un mismo bien es objeto de varias ventas sucesivas ¿Qué efectos tiene la integración de una operación en un conjunto de operaciones en cadena?

Resulta de la resolución de remisión, *caso Vikingo*, que, para denegar a la actora el derecho a deducir, la Administración, además de tomar en consideración la ausencia de organización empresarial en el emisor de la factura y su subcontratista, apreció que las operaciones tenían el objetivo de aportar una prueba del origen de las máquinas adquiridas, de procedencia desconocida, que figuraban en las facturas, de permitir al subcontratista del emisor de las facturas [Freest] eludir el pago del IVA y de generar el derecho a deducir en favor de Vikingo, aunque ese subcontratista no pagó el IVA²⁰.

¹⁹ En este sentido, las sentencias 17 diciembre 2015, caso WebMindLicenses, causa C-419/14, apartado 65, y 16 octubre 2019, caso Glencore Agriculture Hungary, causa C-189/18, apartado 37.

²⁰ Apartado 60 y ss. del auto del TJUE 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C- 610/19.

El Tribunal remitente expone que, en caso de operaciones en cadena²¹ es preciso, según la jurisprudencia doméstica, del Tribunal Supremo, de Hungría, llevar a cabo un *examen de esta cadena en su totalidad y de los actos jurídicos llevados a cabo entre los participantes de la misma*, y comprobar si la constitución de esta cadena está razonablemente justificada. Cabría denegar el derecho a deducir en caso de que la creación de la cadena sea irracional desde el punto de vista económico, no esté razonablemente justificada o si alguno de los elementos de la operación económica llevada a cabo por los participantes no queda justificado por el sujeto pasivo o no es verificable.

Por otra parte, la práctica de la Administración, basada en la jurisprudencia de este Tribunal lleva, según el Tribunal remitente, a marcar -tomando en consideración las condiciones en las que se tuvo lugar la operación económica- una distinción entre las operaciones examinadas dependiendo de si han sido realizadas o no entre las partes que figuran en la factura. De manera que la operación económica debe considerarse que no ha sido realizada entre esas partes cuando adolezca de cualquier vicio o defecto y cuando el sujeto pasivo no tiene conocimiento o no dispone de ninguna prueba de la actividad económica de los operadores situados en eslabones anteriores de la cadena. En ese supuesto, no es obligatorio sino facultativo el examen de si el destinatario de la factura tenía conocimiento del fraude o debía tenerlo.

El Tribunal de la Unión replica que, según la jurisprudencia debe partirse de que los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y a efectos de minimizar sus cargas fiscales²² (sentencia 17 diciembre 2015, caso WebMindLicenses, causa C-419/14, apartado 42). Asimismo que, según doctrina precedente, el derecho a deducir el IVA se aplica cualesquiera que sean los fines o los resultados de la actividad económica en cuestión y la circunstancia de que el IVA debido en relación con operaciones anteriores referidas a los mismos bienes haya sido o no ingresado a favor del Tesoro Público carece de incidencia en este derecho²³.

21 El art. 27 de La ley húngara del IVA de 2007 dice que “cuando un bien haya sido objeto de diferentes *ventas sucesivas* de modo que haya sido expedido o transportado directamente desde el proveedor inicial hasta el adquirente final mencionado como destinatario, el art. 26 se aplicará exclusivamente a una única entrega del bien”.

El aludido art. 26 de la Ley del IVA es una regla de localización, relativa a la entrega de bienes, según la cual “en el supuesto de que la expedición o el transporte haya sido efectuado por el proveedor o por el adquirente, o por un tercero por cuenta de cualquiera de ellos, el lugar de la entrega del bien será aquel en que se encuentre el bien en el momento de la expedición o del *inicio* del transporte en el que el adquirente figure como destinatario”.

22 Es una consecuencia derivada de la tesis de la neutralidad económica, que pretende que el tributo indirecto no altere el comportamiento de los operadores económicos.

23 Porque el sistema del IVA se estructura con el criterio del “devengo” o exigibilidad del impuesto en cada operación y no con un criterio de caja o recaudación.

El primer límite, principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, prohíbe únicamente la puesta en escena de “montajes puramente artificiales”, carentes de realidad económica, efectuados por los operadores con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112 (en este sentido, la sentencia 17 diciembre 2015, caso WebMindLicenses, causa C-419/14, apartados 35 y 36)²⁴.

Respecto al segundo límite, si como indica el Tribunal remitente, ha quedado acreditada la existencia de la entrega de bienes, entonces que la cadena de operaciones que ha abocado a esas entregas sea irracional desde el punto de vista económico o no esté razonablemente justificada, al igual que la circunstancia de que uno de los participantes en esta cadena no haya cumplido sus obligaciones fiscales, no pueden considerarse en sí mismos manifestación de un fraude imputable al sujeto pasivo receptor de los bienes²⁵.

VI. CARGA DE LA PRUEBA SOBRE EL FRAUDE.

En segundo lugar, es contrario a la jurisprudencia comunitaria un régimen de prueba como el régimen doméstico relativo a las operaciones en cadena, que lleva a denegar al sujeto pasivo el derecho a deducir cuando no aporte elementos justificativos de la totalidad de las operaciones realizadas por todos los participantes en esta cadena y de la actividad económica de estos participantes, imputándole, en su caso, que estos elementos no son verificables. Efectivamente, se desprende de la jurisprudencia comunitaria que es a la Administración a quien incumbe probar, de modo suficiente en Derecho, en cada supuesto, mediante elementos objetivos, la existencia de un fraude cometido por el sujeto pasivo, o demostrar que el sujeto pasivo sabía -o debería haber sabido- que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otro operador situado en un eslabón anterior de la cadena de entregas o prestaciones²⁶.

Aunque la ausencia de organización empresarial del facturante y su subcontratista y la apreciación de la Administración sobre el objetivo del subcontratista de elusión del impuesto, pueden, ciertamente, suponer indicios de que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude o que sabía o debería haber sabido que las operaciones en cuestión formaban parte de un fraude urdido por el emisor de las facturas, incumbe al Tribunal remitente comprobar si se ha aportado una prueba

24 Sobre las prácticas abusivas puede verse ATTARD, R.: “WebMindLicenses Kft v Nemzeti Adó-és Vám Főigazgatóság: base erosion, substance and human rights, a timely judgment of the CJEU”, *British Tax Review*, núm. 3, 2016, pp. 281-287; VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Commentary on the Judgment of the Court of Justice of the European Union of 10 July 2019, Case C-273/18, Kuršu zeme”, *Intertax*, núm. 3, 2020, pp. 346-349; DE MIGUEL CANUTO, E.: “Cooperación transfronteriza contra prácticas abusivas en la prestación de servicios en el IVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2017, pp. 83-110.

25 Es significativo que la propia jurisprudencia doméstica analiza también estas circunstancias, a los efectos de deducción, fuera de los escenarios de fraude.

26 Apartado 64 y ss. del auto del TJUE 3 septiembre 2020, caso Vikingo, causa C- 610/19.

de esa naturaleza llevando a cabo, según las normas en materia de prueba de Derecho nacional, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso²⁷.

En suma, la Directiva 2006/112, interpretada a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, se opone a una práctica nacional por la cual la Administración niega a un sujeto pasivo deducir el IVA satisfecho porque no cabe dar crédito a las facturas correspondientes a esas adquisiciones ya que, primero, la fabricación de tales bienes y su entrega no pudieron ser realizadas por quien emitió las facturas, por falta de los medios materiales y los recursos humanos, por lo que se considera que los bienes fueron adquiridos a persona no identificada; segundo, las normas nacionales en materia de contabilidad no fueron cumplidas; tercero, la cadena de entregas de tales adquisiciones no estaba justificada desde un punto de vista económico, y, cuarto, existen irregularidades en las actuaciones que viciaron determinadas operaciones anteriores que formaban parte de esta cadena de entregas.

Para fundamentar tal negativa a la deducción no basta la concurrencia de cada una de esas circunstancias obstativas por sí mismas sino que debe razonarse probándose, de modo suficiente en Derecho, que el sujeto pasivo receptor ha participado activamente en un fraude o que ese sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que dichas operaciones formaban parte de un fraude urdido por el emisor de las facturas o por cualquier otro operador situado en un eslabón anterior de la cadena de entregas de los bienes, punto cuya comprobación incumbe al Tribunal remitente.

VII. ¿ACTUACIÓN ACLARADA?

La sexta pregunta prejudicial, caso *Vikingo*, era esta: en el supuesto de que pueda apreciarse que no es conforme con la Directiva 2006/112 la interpretación de la norma nacional seguida después del auto 10 noviembre 2016, caso *Signum Alfa Sped*, causa C-446/15, y la práctica administrativa de ella derivada, y habida cuenta de que el tribunal de primera instancia no puede remitir al Tribunal de la Unión en todos los casos una petición de decisión prejudicial, primero, ¿puede considerarse que el derecho de los sujetos pasivos a ejercitar una acción judicial de reclamación de daños y perjuicios, con fundamento en el art. 47 de la Carta, les garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial?, y, segundo, en este contexto ¿cabe interpretar que la elección de la forma de la resolución -auto y no sentencia- dictada en el asunto *Signum Alfa Sped* supone que la cuestión ya había quedado regulada por el Derecho de la Unión y había sido aclarada

27 En este sentido, la sentencia 13 febrero 2014, caso *Maks Pen*, causa C-18/13, apartado 30, y el auto 10 noviembre 2016, caso *Signum Alfa Sped*, causa C-446/15, apartado 36.

por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión y que, en consecuencia, resultaba evidente, o bien en cuanto resuelve hay que entender que la cuestión no había quedado completamente aclarada y que, en consecuencia, subsistía la necesidad de solicitar al Tribunal de la Unión que se pronunciara sobre algún punto con carácter prejudicial?

Lo bien cierto es que los tres conocidos supuestos de cuestión no pertinente o irrelevante, cuestión de Derecho de la Unión ya resuelta y solución evidente sin duda razonable son supuestos en que el juez nacional de última instancia queda dispensado²⁸ de elevar cuestión prejudicial de interpretación sobre el Derecho de la Unión ante el Tribunal de la Unión²⁹.

Cabe añadir que el empleo de la forma de auto judicial -y no sentencia- por el Tribunal de la Unión, lo es a iniciativa suya, no depende del juez de remisión de la cuestión prejudicial, sino que supone, por parte del Tribunal de la Unión la apreciación de oficio de que la respuesta a la cuestión planteada ante él "puede ser claramente deducida de la jurisprudencia" precedente.

VIII. CASO PETER DAVID: CADENA DE SUBCONTRATISTAS.

El caso *Peter David*³⁰, resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión 21 junio 2012, es una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal provincial de Jász-Nagykun-Szolnok, en Hungría, sobre una cadena de subcontratistas.

El actor, el Sr. Dávid, se comprometió, en virtud de un contrato de obra, a efectuar distintos trabajos de construcción. Tras la ejecución del contrato en el mes de mayo de 2006, el mandatario del promotor emitió la certificación de obra, en la que figuraba el número de horas trabajadas, sobre la base de los partes de trabajo, los cuales indicaban los horarios y el lugar de realización de los trabajos y el nombre, fecha de nacimiento y firma de los trabajadores, así como el nombre y sello del Sr. Dávid.

28 DOURADO, A. P. y DA PALMA BORGES, R. (eds.): *The acte clair in EC direct tax law*, Amsterdam, 2008; VUKCEVIC, I.: "CILFIT criteria for the Acte Clair/Acte Éclairé Doctrine in direct tax cases of the CJEU", *Intertax*, núm. 12/2012, pp. 654-665.

29 El Tribunal de la Unión, en la sentencia 6 octubre 2021, caso *Consorzio italian management*, causa C-561/19, ha sistematizado y ultimado su original doctrina CILFIT.

Tres parámetros son básicos -desprendemos de la sentencia- para la interpretación del Derecho de la Unión: 1º que el Derecho de la Unión utiliza una terminología propia y conceptos autónomos que no tienen necesariamente el mismo contenido que los *concepts* equivalentes que puedan existir en los ordenamientos nacionales 2º que, a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión, las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme 3º que cada disposición debe situarse en su contexto e interpretarse a la luz del conjunto de las disposiciones del Derecho de la Unión, de sus finalidades y de su grado de evolución en la fecha en la que deba aplicarse la disposición de que se trate.

30 Sentencia del TJUE 21 junio 2012, caso Péter Dávid, causa C- 142/11, ponente von Danwitz, resuelto junto al caso Mahagében, causa C-80/11.

Durante una comprobación tributaria llevada a cabo en relación con esta operación, el Sr. Dávid declaró que él no disponía de empleados y que había realizado el trabajo mediante un *subcontratista*, el Sr. Máté. Si bien, no pudo precisar los datos personales de los trabajadores empleados por dicho subcontratista. El precio estipulado en el contrato entre el Sr. Dávid y el Sr. Máté se pagó sobre la base de la certificación de obra. La inspección comprobó que el Sr. Máté tampoco disponía del personal ni del material necesario para llevar a cabo los trabajos que había facturado y que se había limitado a reproducir las facturas expedidas por *otro subcontratista*. Este último resultó ser el *suegro* del Sr. Máté, que no había tenido ningún trabajador dado de alta durante el período en cuestión ni había presentado declaración relativa al ejercicio fiscal objeto de inspección.

A la vista de estos hechos, la Administración consideró que las facturas emitidas por este último subcontratista no acreditaban de manera fidedigna la operación económica que figuraba en ellas y que el Sr. Máté no había realizado ninguna actividad real de subcontratista. Aun cuando la inspección no puso en duda que los trabajos se hubieran llevado a cabo realmente, como tampoco que hubieran sido realizados por los trabajadores que figuran en los partes de trabajo, se apreció que no era posible cerciorarse de manera fidedigna de cuál de los empresarios había realizado los trabajos, ni de cuál había contratado a los trabajadores. La Administración concluyó que las facturas recibidas por el Sr. Dávid no reflejaban una operación económica real, por lo que debían considerarse *ficticias*. Además, señaló que el Sr. Dávid no había actuado con la diligencia debida en el sentido del art. 44, apartado 5, de la Ley húngara del IVA.

En segundo lugar, en el año 2006 el Sr. Dávid se comprometió a llevar a cabo por cuenta de una sociedad determinados trabajos, lo que realizó recurriendo a otra subcontratista. Sucedió que cuando se evacuó la inspección, esta última se encontraba en liquidación. No fue posible ponerse en contacto con su antiguo representante y éste no había entregado ningún documento al administrador judicial. Según la Administración, no se demostró que el precio y las partes que figuraban en la factura emitida por la subcontratista respondieran a la realidad. Además, señaló que el Sr. Dávid no había actuado con la debida diligencia exigida por la Ley del IVA, dado que no se había cerciorado de que la subcontratista dispusiera de los medios necesarios para ejecutar el contrato.

Dadas las circunstancias, la Administración denegó al actor el derecho a deducción relativo a ambas operaciones controvertidas, liquidando una deuda tributaria en materia de IVA a cargo del actor y le impuso, además, una sanción y un recargo de mora.

El actor recurrió la liquidación de la Administración ante el Tribunal provincial de Jász-Nagykun-Szolnok, argumentando que actuó con la diligencia debida, y

alegando que se cercioró de que la operación económica realmente se había llevado a cabo y que comprobó la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura. Afirma que no se le puede considerar responsable de ningún incumplimiento de las obligaciones tributarias del subcontratista.

El Megyei Bíróság se plantea si el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado sin efectuar comprobaciones complementarias, en el supuesto de que la Administración no demuestre que se ha producido un comportamiento culposo o doloso, eventualmente destinado a eludir los impuestos, que es imputable al emisor de la factura o a los emisores de otras facturas destinadas a éste, comportamiento del que el receptor de la factura, a saber, el sujeto pasivo receptor, no era consciente o en el que no ha participado.

El Tribunal remitente considera que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el IVA no tiene una responsabilidad objetiva en relación con las facturas que recibe y que, en caso de que se impute algún incumplimiento fiscal al emisor de esas facturas, no puede pesar sobre el receptor de éstas la carga de acreditar el comportamiento exigido con arreglo al art. 44, apartado 5, de la Ley del IVA.

En estas circunstancias, el Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság decidió plantear al Tribunal de la Unión las cuestiones siguientes:

1ª ¿En el supuesto de que el emisor de la factura no pueda acreditar que el recurso a los demás subcontratistas se realizó conforme a Derecho, debe interpretarse el régimen relativo a la deducción del IVA contenido en la Directiva 2006/112, en el sentido de que la Administración puede limitar o privar al sujeto pasivo del derecho a deducción, exigiéndole una responsabilidad objetiva?

2ª En el supuesto de que la Administración no discuta la realización de la operación que se refleja en la factura y que ésta cumpla asimismo los requisitos formales exigidos por la Ley del IVA ¿puede la Administración denegar la devolución del IVA, en los casos en que no sea posible determinar la *identidad* de los demás subcontratistas a que ha recurrido el emisor de la factura o caso de que la emisión de facturas por parte de los subcontratistas no cumpla con la normativa aplicable?

3ª ¿La Administración que deniega el derecho a deducción en las circunstancias referidas está obligada a demostrar en el procedimiento administrativo que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducción sabía que las empresas que figuran tras él en la cadena de subcontratistas actuaban de un modo irregular, eventualmente con el fin de eludir los impuestos, o inclusive que el mencionado sujeto pasivo receptor actuaba en connivencia con ellas?

IX. MEDIDAS RAZONABLES.

El Tribunal remitente pregunta si los arts. 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 se oponen a una práctica nacional por la que la Administración deniega el derecho a deducción porque el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o acaso porque el sujeto pasivo no dispone de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias aparte de la propia factura³¹.

De la resolución de remisión se desprende que la cuestión planteada se basa en la *premisa de que se cumplen en el caso los requisitos materiales y formales para la deducción* previstos por la Directiva 2006/112, concretamente el requisito de que el sujeto pasivo disponga de una factura que certifique la entrega de bienes y que sea conforme con lo dispuesto en la Directiva. Por consiguiente, el derecho a deducción sólo puede denegarse en caso de que se acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas.

No es contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pueda exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (en este sentido las sentencias 27 septiembre 2007, caso Teleos, causa 409/04, apartados 65 y 68, caso Netto Supermarkt, apartado 24 y 21 diciembre 2011, caso Claamse Oliemaatschappij, causa C-499/10, apartado 25).

Además, según el art. 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en la Directiva, cuando consideren que son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude. No obstante, si bien dicho precepto confiere a los Estados un *margen de apreciación* (véase la sentencia 26 enero 2012, caso Kraft Foods Polska, causa C-588/10, apartado 23), el párrafo segundo señala que no podrá utilizarse dicha facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3, «Facturación», del título XI, de dicha Directiva y, en particular, en el art. 226 de ésta. Las medidas que los Estados están facultados para adoptar, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario³²

31 Apartado 51 y ss. de la sentencia del TJUE 21 junio 2012, caso Péter Dávid, causa C- 142/11.

32 BARCIELA PÉREZ, J. A.: "El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2010, pp. 1-14; MOSCHETTI, G.: "El principio de

para alcanzar tales objetivos. Por consiguiente, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA ni, por lo tanto, la neutralidad de dicho impuesto, que es un principio fundamental del sistema común del IVA.

Según la jurisprudencia del Tribunal de la Unión los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones, sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado (véase la sentencia caso Kittel y Recolta Recycling, causa C-439/04, apartado 51).

X. CONOCIMIENTO DEL FRAUDE.

Debemos partir de la premisa, caso *Peter David*, de que corresponde, en principio, a las Administraciones tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes.

Según la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, los Estados son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados³³. A estos efectos, la Directiva 2006/112 establece, en su art. 242, la obligación de que los sujetos pasivos lleven una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración. Con el fin de facilitar el ejercicio de esta tarea, los arts. 245 y 249 de la Directiva establecen el derecho de las Administraciones a acceder a las facturas que el sujeto pasivo está obligado a conservar con arreglo al art. 244 de la misma Directiva.

En cuanto a las medidas nacionales controvertidas, caso *Peter David*, ha de señalarse que la Ley húngara del IVA no impone obligaciones concretas, sino que se limita a establecer, en su art. 44, apartado 5, que los derechos en materia de tributación del sujeto pasivo que figure en una factura como adquirente no podrán perjudicarse si éste actuó con la *diligencia debida* en relación con el hecho imponible, teniendo en cuenta las circunstancias de la entrega de bienes o prestación de servicios³⁴.

proporcionalidad en las relaciones Fisco-contribuyente”, *Revista española de Derecho financiero*, núm. 140, 2008, pp. 1-48.

33 En tal sentido, las sentencias de 17 julio 2008, caso Comisión/Italia, causa C-132/06, apartado 37, y 29 julio 2010, caso Profaktor Kulesza, causa C-188/09, apartado 21.

34 Apartado 58 y ss. de la sentencia del TJUE 21 junio 2012, caso Péter Dávid, causa C- 142/11.

Dadas las circunstancias, de la jurisprudencia se desprende que la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende de las circunstancias de dicho caso. Ciertamente, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.

Sin embargo, la Administración no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que ejercita ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto.

De ello se deduce que, en caso de imponer a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, las tres exigencias indicadas de corroboración de la condición de sujeto, de la disponibilidad de los bienes y del cumplimiento fiscal, la Administración estaría transfiriendo³⁵, contrariamente a las citadas disposiciones, sus propias tareas de control a los sujetos pasivos actuantes.

En suma, los arts. 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 se oponen a que la Administración deniegue el derecho a deducción porque el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes y que cumplió con sus obligaciones de declaración e ingreso del IVA, o porque el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude por parte del emisor.

35 Las tareas de control expresan potestades, esto es, poderes-deberes, manifestación del principio de legalidad de la Administración, que ésta no puede transferir, en un Estado de Derecho.

XI. CASO HR-FINANZAMT WILMERSDORF.

Finalmente, el caso *HR-Finanzamt Wilmersdorf*³⁶, resuelto por el Tribunal de la Unión en auto de 14 de abril de 2021, es una cuestión prejudicial elevada por el *Finanzgericht Berlin-Brandenburg*, (Alemania) acerca del conocimiento en una fase posterior de un fraude cometido con anterioridad en una cadena de operaciones de venta de bienes.

La actora, HR, en colaboración con su esposo, regentó en 2009 y 2010 un comercio mayorista de bebidas. En sus declaraciones de IVA relativas a dichos ejercicios, practicó deducción del IVA soportado por determinadas facturas emitidas por su proveedora, la sociedad P GmbH, que ascendían a 993.164 euros en 2009 y a 108.417 euros en 2010, referidas a entregas de bebidas realmente realizadas.

De dos sentencias dictadas por un *tribunal penal*, que han adquirido firmeza, se desprende que la sociedad proveedora P incurrió en varios fraudes en materia de IVA en la adquisición de las bebidas que después serán entregadas a la actora HR. Según el Tribunal penal, el esposo de HR suministró a la empresa P cantidades importantes de bebidas espirituosas, café y Red Bull, por un volumen de negocios de 80 millones de euros, sin emitir facturas por las entregas. Un empleado de P preparó facturas ficticias para justificar la compra de esas mercancías. Sobre la base de estas facturas ficticias, P practicó indebidamente deducción. El esposo de HR también puso a disposición de P listas de precios y potenciales clientes para esas mercancías. Las mercancías fueron revendidas a distintos compradores, entre ellos HR.

La Administración tributaria, el Finanzamt Wilmerdorf, una vez descubiertos tales hechos, denegó a la sociedad P, la proveedora, el derecho a deducir el IVA, al igual que lo denegó a HR, la receptora, por considerar que HR formaba parte, con su empresa, de la cadena de entregas en la que se habían cometido los fraudes.

La actora, HR, acudió al Tribunal remitente, el *Finanzgericht Berlin-Brandenburg*, ante el que alegó la concurrencia de los requisitos legales para acogerse al derecho a deducir el IVA soportado. Por el contrario, la Administración consideró que HR *debería haberse dado cuenta* de que con su empresa formaba parte de una cadena de entregas en la que se habían cometido fraudes en materia de IVA, como consecuencia de la participación del esposo de HR y de lo inusual de esa práctica comercial.

³⁶ Auto del TJUE 14 abril 2021, caso *HR-Finanzamt Wilmersdorf*, causa C-108/20 (Alemania), ponente Jerukaitis.

El Tribunal remitente alberga dudas acerca de cómo interpretar el concepto de «cadena de entregas» a la luz del Derecho de la Unión y en cuanto a si las relaciones comerciales objeto del litigio pueden incluirse en ese concepto, y señala que ni la actora, HR, invocando su derecho a deducir el IVA soportado en las entregas de bebidas realizadas por P, ni ésta, como proveedora de tales mercancías, cometieron ningún fraude al IVA en las operaciones en cuestión.

Desde una interpretación laxa del concepto de *cadena de entregas* podría considerarse que tener o deber haber tenido conocimiento de un fraude fiscal cometido en una fase anterior de la operación le priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado. De este modo, se entendería el concepto de «cadena de entregas» en el sentido de que basta con que el bien entregado sea objeto de varias operaciones sucesivas, y que existe implicación en el fraude cometido con anterioridad si el fraude se refiere al mismo bien, sin que sea necesario que el sujeto pasivo hubiera favorecido o fomentado el fraude mediante la operación controvertida.

No obstante, el Tribunal remitente considera que esa interpretación del concepto de «cadena de entregas» es demasiado amplia, a la vista de las exigencias de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. A su juicio, de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión resulta que solo cabe la denegación de la deducción en caso de fraude cuando de la concreta combinación de transacciones realizadas sucesivamente se derive el carácter fraudulento de esas operaciones consideradas en su conjunto, así en caso de que las entregas sucesivas se enmarquen en un plan global que tenga por objeto dificultar la trazabilidad de los bienes entregados y, por tanto, la detección de los fraudes cometidos en la cadena de entregas. Esta interpretación se basaría en la jurisprudencia que supedita la denegación de la deducción a la «participación» o «implicación» del sujeto pasivo. Que el sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento del fraude no basta para considerar que existe participación o implicación en el fraude, pues la participación o implicación presupone una contribución personal al fraude, al menos fomentándolo o favoreciéndolo. La mala fe, como circunstancia meramente subjetiva, no basta para sustituir a la participación activa que es necesaria para considerar que existe participación o implicación.

El Tribunal remitente considera, por tanto, que, en un supuesto en el que no ha habido ocultación de los proveedores ni de las relaciones de suministro, en el que el fraude cometido con anterioridad *está completamente finalizado* y ya no puede ser fomentado ni favorecido y en que no existe ningún plan global que establezca que las entregas formen parte de un fraude que abarque varias operaciones, no debe denegarse el derecho a deducción. La operación que vincula a P y a HR podría considerarse la continuación de la relación de suministro, con

independencia de la operación que formaba parte del anterior fraude, de modo que la cadena de entregas fraudulentas había concluido con las adquisiciones de la sociedad P.

Resulta irrelevante la cuestión de si el esposo de HR facilitó o no a la sociedad P listas de clientes y listas de mercancías, ya que esta circunstancia no influye en las entregas efectuadas por P a HR, entregas que no han tenido repercusión en el fraude cometido con anterioridad por la sociedad. Además, las operaciones no causaron perjuicio a la Hacienda, puesto que P adeudaba el IVA facturado a la actora, ni tampoco generaron las operaciones ninguna ventaja fiscal que pudiera ser contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112.

En tales circunstancias, el Tribunal remitente entiende que supone una restricción desproporcionada del principio de neutralidad fiscal extender los efectos de un fraude cometido en una fase anterior a todas las operaciones posteriores, cuando el sujeto pasivo haya tenido o debiera haber tenido conocimiento del fraude, señalando que la denegación de la deducción no puede tener un significado sancionador. Puede corroborar esta opinión que la cuestión de si el IVA devengado en las operaciones anteriores o posteriores relativas a los bienes ha sido ingresado o no en el Tesoro, según la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, no afecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado por el operador intermedio.

En este contexto, el juez de remisión afirma que el Tribunal de la Unión siempre ha hecho hincapié en que las medidas que los Estados están facultados a adoptar en virtud del art. 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la recaudación del impuesto y prevenir el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Una interpretación extensiva del concepto de «cadena de entregas» entiendo frustraría el logro de tales objetivos. Por último, el carácter erróneo de la denegación del derecho a deducción en tales circunstancias también resulta de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión según la cual, desde el punto de vista del IVA, no procede distinguir entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas.

En estas circunstancias, el *Finanzgericht Berlin-Brandenburg*, decidió plantear al Tribunal de la Unión la siguiente cuestión: ¿los arts. 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112, sobre nacimiento y condiciones de la deducción, se oponen a una aplicación del Derecho nacional en que debe denegarse la deducción de la cuota soportada cuando en una operación anterior se ha incurrido en fraude del IVA y el sujeto pasivo tenía o debería haber tenido conocimiento del mismo, aun cuando con la prestación que recibió no participó en el fraude fiscal ni estuvo implicado en él, ni tampoco fomentó o favoreció el fraude cometido?

XII. PARTICIPACIÓN EN FRAUDE DEBIDO SABER.

Contrariamente a la lectura de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión que efectúa el tribunal remitente, de la jurisprudencia se desprende con claridad, en primer lugar, que se considera participación en un fraude, a efectos de la Directiva 2006/112, que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, *del modo que fuera*, que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones.

Como alega el Gobierno alemán, el único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción en tal situación es la adquisición de dichos bienes o servicios. Por consiguiente, para fundamentar esa denegación, no es necesario demostrar como postula el juez de remisión que dicho sujeto pasivo haya participado activamente en el fraude, aunque solo fuera fomentándolo o favoreciéndolo activamente. Asimismo, tampoco resulta relevante que no haya ocultado sus relaciones de suministro ni sus proveedores³⁷.

Porque, según la jurisprudencia, aunque el sujeto pasivo comprobado no sea el autor del fraude, también se le debe privar del derecho a deducción si debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones. En tal situación, no llevar a cabo determinadas actuaciones con diligencia arrastra la negación del derecho a deducción.

El Tribunal de la Unión ha declarado que no es contrario al Derecho de la Unión imponer a un operador económico que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación no le conduce a participar en un fraude fiscal, y que la determinación de las actuaciones que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo con vistas a deducir el IVA soportado para cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude cometido por otro operador en una fase anterior depende de las circunstancias del caso³⁸. Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, el Tribunal de la Unión ha precisado que un operador prudente debería, según las circunstancias del caso, informarse acerca del otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios con el fin de cerciorarse de su fiabilidad³⁹.

37 Apartado 26 y ss. del auto del TJUE 14 abril 2021, caso HR-Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20.

38 En este sentido, las sentencias 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartados 54 y 59, y 19 octubre 2017, caso Paper Consult, causa C-101/16, apartado 52.

39 Sentencia 21 junio 2012, caso Mahagében y Dávid, causa C-80/11, apartado 60, auto 16 mayo 2013, caso Hardimpex, causa C-444/12, apartado 25, y auto 3 septiembre 2020, caso Vikingo Fővállalkozó, causa C-610/19, apartado 55.

Por otra parte, ante la afirmación del Tribunal remitente de que la mala fe del sujeto pasivo no es un criterio que pueda sustituir al de la participación activa de dicho sujeto pasivo, el Tribunal de la Unión replica, por una parte, que no es contrario al Derecho de la Unión imponer a un operador económico que actúe de buena fe (en este sentido, las sentencias 28 marzo 2019, caso Vinš, causa C-275/18, apartado 33, y 17 octubre 2019, caso Unitel, causa C-653/18, apartado 33).

Si bien, por otra parte, para que se le deniegue el derecho a deducción, no es imprescindible que se demuestre la mala fe del sujeto pasivo, pues de la jurisprudencia comunitaria y de la fundamentación anterior resulta que, a efectos de la Directiva 2006/112, es bastante para considerar que el sujeto pasivo participó en un fraude y para privarle del derecho a deducción que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de que sabía o debería haber sabido-adoptando las medidas que razonablemente pudieran exigírsele para asegurarse de que esa operación no le conducía a participar en un fraude- que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude.

En segundo lugar, el Tribunal de la Unión rechaza la interpretación según la cual, el concepto de «cadena de entregas», a efectos de fraude, debe entenderse referido a los supuestos en los que el fraude resulte de una concreta combinación de transacciones sucesivas o de un plan global que establezca que las entregas formen parte de un fraude que abarque varias operaciones y, por otra parte, que, fuera de esos supuestos la operación realizada por el sujeto pasivo y la operación anterior fraudulenta deben considerarse operaciones independientes, en particular cuando la comisión del fraude estuviese finalizada en el momento en que haya tenido lugar la primera de las operaciones, de modo que dicho fraude ya no podía ser favorecido ni fomentado después.

En efecto, tal interpretación equivaldría a añadir requisitos adicionales a la denegación del derecho a deducción en caso de fraude que no se desprenden de la precedente jurisprudencia comunitaria. Para considerar que dicho sujeto pasivo participó en el fraude y para privarle del derecho a deducción es bastante que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de que sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude cometido con anterioridad.

Además, la interpretación abanderada por el juez *a quo* no tiene en cuenta que el fraude en una fase de la cadena de entregas o prestaciones tiene efectos en las fases siguientes de la cadena si la cuota de IVA recaudada no coincide con la cuota debida adeudar, como consecuencia de la disminución del precio de los bienes o de los servicios, debida al IVA no soportado. En todos los supuestos, la adquisición por el sujeto pasivo de los bienes que han sido objeto de una operación

fraudulenta anterior permite su venta a un precio más bajo, como muestran los hechos del litigio principal, de modo que facilita el fraude.

En tercer lugar, resulta indiferente que la operación en cuestión le haya reportado o no una ventaja fiscal para apreciar si el sujeto pasivo ha participado en un fraude. A diferencia de lo ocurre en materia de prácticas abusivas⁴⁰, la constatación de la participación del sujeto pasivo en un fraude del IVA no se supedita al requisito de que esa operación le haya reportado una ventaja fiscal, cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Directiva del IVA. Asimismo, es irrelevante que la operación de que se trata no haya reportado al sujeto pasivo ninguna ventaja económica.

Por último, de las consideraciones según las cuales el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público y, por otro, el sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en *cómplice*, resulta que esa participación implica un incumplimiento del que es responsable ese sujeto pasivo.

Esta correcta interpretación-desde una óptica conductista- puede obstaculizar las operaciones de fraude (en este sentido, la sentencia 6 julio 2006, caso Kittel y Recolta Recycling, causa C-439/04, apartado 58), al poder privar de salida comercial a los bienes y servicios que han sido objeto de una operación que formaba parte de un fraude, y, en tal sentido puede contribuir, por tanto, a la lucha contra el fraude, que es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112.

Principio de proporcionalidad: al declarar reiteradamente que debe denegarse el derecho a deducción cuando el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude, el Tribunal de la Unión ha considerado que la denegación opuesta al sujeto pasivo receptor en tales circunstancias no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

Principio de neutralidad: del mismo modo, ha apreciado el Tribunal de la Unión que esa denegación de la deducción al sujeto pasivo receptor no puede considerarse una violación del principio de neutralidad fiscal, el cual, por lo demás, no puede ser invocado a efectos de deducción del IVA por un sujeto pasivo que ha participado en un fraude fiscal (véanse las sentencias 28 marzo 2019, caso Vinš,

40 Sobre prácticas abusivas en el IVA puede verse las sentencias 21 febrero 2006, caso *Halifax*, causa C-255/02, apartados 74 y 75; 17 diciembre 2015, caso *WebMindLicenses*, causa C-419/14, apartado 36, y 10 julio 2019, caso *Kuršu zeme*, causa C-273/18, apartado 35.

causa C-275/18, apartado 33, y 17 octubre 2019, caso Unitel, causa C-653/18, apartado 33)⁴¹.

En una cadena de entregas, pues, la Directiva 2006/112 no se opone a que la Administración deniegue la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo que ha adquirido bienes que fueron objeto de un previo fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas y que el sujeto pasivo receptor lo sabía o debería haberlo sabido, aun cuando no haya participado activamente en tal fraude.

En suma, en el contexto de una cadena de operaciones, frente a la tesis de que las operaciones deben ser tratadas como operaciones independientes, cuyos efectos defraudatorios *a priori* no se comunican entre sí, el Tribunal de la Unión sostiene ahora que el fraude en una fase surte efectos en las fases siguientes de la cadena, si en su dinámica sucesiva las cuotas recaudadas no coinciden con las cuotas debidas recaudar.

Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S.XXI”, Prometeo/2021/041.

41 Puede verse MACARRO OSUNA, J.M.: *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Cizur menor, 2015.

BIBLIOGRAFÍA

ATTARD, R.: “WebMindLicenses Kft v Nemzeti Adó-és Vám Főigazgatóság: base erosion, substance and human rights, a timely judgment of the CJEU”, *British Tax Review* núm. 3, 2016.

BARCIELA PÉREZ, J. A.:

- “Derecho a deducir y fraude en el IVA. El asunto PPUH Stehcamp”, *Carta Tributaria*, núm. 19, 2016.
- “El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2010.
- “Las tramas de fraude en el IVA: La STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJUE en el asunto Mahagében KFT y otros”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2013.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia comunitario y su reflejo en nuestro Derecho interno*, Cizur Menor, 2006.

DE LA FERIA, R.: *The EU VAT System and the internal market*, Amsterdam, 2009.

DE MIGUEL CANUTO, E.: “Cooperación transfronteriza contra prácticas abusivas en la prestación de servicios en el IVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2017.

DOURADO, A. P. y DA PALMA BORGES, R. (dirs.): *The acte clair in EC direct tax law*, Amsterdam, 2008.

FALCÓN TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos Aires, 2013.

GARCÍA NOVOA, C.: “La deducción del IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 331, 2012.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. y LUQUE MATEO, M. A., (dirs.): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, 2012.

MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Cizur Menor, 2015.

MOSCHETTI, G.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *Revista española de Derecho financiero*, núm.140, 2008.

RAMIREZ GÓMEZ, S.: *El Impuesto sobre el valor añadido*, Madrid, 1994.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "Deducción del IVA en el ámbito del fraude fiscal: un análisis a la luz de la jurisprudencia comunitaria", *Carta Tributaria*, núm. 47, 2019.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: "Un apunte sobre el fraude «carrusel» del IVA en Europa", en CARRASCO PARRILLA, P. y PATÓN GARCÍA, G. (dirs.): *Fraude fiscal: la experiencia en Costa Rica y España*, Montes de Oca, Costa Rica, 2009.

TOVILLAS MORAN, J. M.: "La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales", *Quincena Fiscal*, núm. 15 y 16, 2009.

VICTORIA SÁNCHEZ, A.: "Commentary on the Judgment of the Court of Justice of the European Union of 10 July 2019, Case C-273/18, Kuršu zeme", *Intertax*, núm. 3, 2020.

VUKCEVIC, I.: "CILFIT criteria for the Acte Clair/Acte Éclairé Doctrine in direct tax cases of the CJEU", *Intertax*, núm.12/2012.