

Edición provisional

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 14 de abril de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Artículo 99 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 y 168 — Derecho a deducir el IVA soportado — Denegación — Fraude — Cadena de entregas — Denegación del 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 del IVA»

En el asunto C-108/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo, Alemania), mediante resolución de 5 de febrero de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de febrero de 2020, en el procedimiento entre

HR

y

Finanzamt Wilmersdorf,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász e I. Jarukaitis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de HR, por el Sr. M. Wulf, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlášil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. L. Mantl, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, tras oír al Abogado General, de resolver mediante auto motivado de conformidad con el artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento;

dicta el siguiente

Auto

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 167 y 168, 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 (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre HR y el Finanzamt Wilmersdorf (Administración Tributaria de Wilmersdorf, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la denegación del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de bebidas realizada durante los ejercicios 2009 y 2010.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 167 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 1, bajo la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», del título X de aquella, titulado «Deducciones», dispone:

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

4 En el mismo capítulo, el artículo 168 de esta Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

5 A tenor del artículo 273, párrafo primero, de la citada Directiva:

«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, 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.»

Derecho alemán

6 El artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone, en su apartado 1:

«El empresario podrá deducir las siguientes cuotas soportadas:

1. el impuesto legalmente devengado por suministros entregados y demás servicios prestados

a su empresa por otro empresario. El ejercicio de la deducción del impuesto soportado presupone que el empresario esté en posesión de una factura expedida de conformidad con los artículos 14 y 14a. [...]

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 En colaboración con su esposo, HR regentó en 2009 y 2010 un comercio mayorista de bebidas. En sus declaraciones de IVA relativas a dichos ejercicios, dedujo el IVA soportado por determinadas facturas emitidas por P GmbH, que ascendían a 993 164 euros en 2009 y a 108 417,87 euros en 2010, referidas a entregas de bebidas realmente realizadas.

8 De dos sentencias dictadas por un tribunal penal, que han adquirido firmeza, se desprende que P adquirió las bebidas entregadas a HR incurriendo en varios fraudes en materia de IVA. Según declaró dicho tribunal, el esposo de HR suministró a P cantidades importantes de bebidas espirituosas, café y Red Bull, por un volumen de negocios aproximado de 80 millones de euros, sin emitir facturas por dichas entregas. Un empleado de P elaboró facturas ficticias relativas a la compra de esas mercancías. Sobre la base de estas facturas, P invocó indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado. El esposo de HR también puso a disposición de P listas de precios y potenciales clientes para esas mercancías. Dichas mercancías fueron revendidas a distintos compradores, entre ellos HR.

9 Una vez descubiertos tales hechos, la Administración tributaria denegó a P el derecho a deducir el IVA, al igual que a HR, por considerar, en esencia, que HR formaba parte, con su empresa, de la cadena de entregas en la que se habían cometido los fraudes.

10 HR acudió al tribunal remitente, el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo, Alemania), ante el que alega que cumple los requisitos legales para acogerse al derecho a deducir el IVA soportado.

11 La Administración tributaria considera, por el contrario, que, como consecuencia de la participación del esposo de HR y de lo inusual de esa práctica comercial, HR debería haberse dado cuenta de que formaba parte, con su empresa, de una cadena de entregas en la que se habían cometido fraudes en materia de IVA.

12 El tribunal remitente alberga dudas en cuanto a 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 del que conoce pueden incluirse en ese concepto, y señala que ni HR, invocando su derecho a deducir el IVA soportado en las entregas de bebidas realizadas por P, ni esta, como proveedora de mercancías, cometieron ningún fraude al IVA en las operaciones controvertidas.

13 A su juicio, podría considerarse que el mero hecho de que un sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento de un fraude fiscal cometido en una fase anterior de la operación controvertida le priva del derecho a deducir el IVA soportado. De este modo, se entiende el concepto de «cadena de entregas» en el sentido de que basta con que el bien entregado sea objeto de varias operaciones sucesivas, y existe implicación en el fraude cometido con anterioridad por el mero hecho de que el fraude se refiera al mismo bien, sin que sea necesario que el sujeto pasivo haya favorecido o fomentado el fraude mediante la operación controvertida.

14 No obstante, el tribunal remitente considera que esa interpretación del concepto de «cadena de entregas» es demasiado amplia, habida cuenta de los principios de neutralidad fiscal y de

proporcionalidad. A su juicio, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que solo cabe contemplar la denegación del derecho a 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, como, por ejemplo, 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. Sostiene que esta interpretación se basa en la jurisprudencia que supedita la denegación del derecho a deducción a la «participación» o «implicación» del sujeto pasivo. Considera que el mero hecho de que el sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento del fraude no basta para estimar que existe participación o implicación en el fraude, ya que la participación o implicación presupone una contribución personal al fraude, al menos fomentándolo o favoreciéndolo. La mala fe, como circunstancia meramente subjetiva, no puede sustituir a la participación activa necesaria para considerar que existe participación o implicación.

15 El tribunal remitente estima, por tanto, que, en un supuesto como el del litigio del que conoce, en el que no ha habido ocultación de las relaciones de suministro ni de los proveedores, en el que el fraude cometido con anterioridad está completamente finalizado y ya no puede ser fomentado ni favorecido y en el 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. En tales circunstancias, la operación que vincula a P y a HR podría considerarse la continuación de la relación de suministro, independiente de la operación que formaba parte del fraude anterior, de modo que la cadena de entregas concluyó con P. La cuestión de si el esposo de HR facilitó o no a P la lista de clientes y la lista de mercancías de que se trata es irrelevante, ya que esta circunstancia no influye en el hecho de que las entregas efectuadas por P a HR no han tenido repercusión alguna en el fraude cometido con anterioridad por dicha sociedad. Además, las operaciones controvertidas no causaron perjuicio alguno en materia de IVA, puesto que P adeudaba el IVA facturado, ni generaron ninguna ventaja fiscal que pudiera ser contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112.

16 El tribunal remitente estima que, en tales circunstancias, mantener los efectos de un fraude cometido en una fase anterior en todas las operaciones posteriores, cuando el sujeto pasivo simplemente haya tenido o debiera haber tenido conocimiento del fraude, constituye una restricción desproporcionada del principio de neutralidad fiscal, y señala que la denegación del derecho a deducción no puede tener carácter sancionador. A su juicio, puede corroborar esta opinión jurídica el hecho de que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la cuestión de si el IVA devengado en las operaciones anteriores o posteriores relativas a los bienes en cuestión ha sido ingresado o no en el Tesoro Público no afecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado. En este contexto, afirma que el Tribunal de Justicia siempre ha hecho hincapié en que las medidas que los Estados miembros están facultados a adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Pues bien, en su opinión, no parece que mediante una interpretación extensiva del concepto de «cadena de entregas» puedan alcanzarse tales objetivos. Por último, el carácter erróneo de la denegación del derecho a deducción en tales circunstancias también puede resultar de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual no procede distinguir, desde el punto de vista del IVA, entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas.

17 En estas circunstancias, el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112 [...] en el sentido

de que se oponen a una aplicación del Derecho nacional en virtud de la cual también debe denegarse la deducción del [IVA] soportado cuando en una operación anterior se ha cometido un 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 fiscal cometido?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 Con arreglo al artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando la respuesta a tal cuestión no suscite ninguna duda razonable, el Tribunal de Justicia podrá decidir en cualquier momento, a propuesta del Juez Ponente y tras oír al Abogado General, resolver mediante auto motivado.

19 Procede aplicar esta disposición en el presente litigio.

20 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional según la cual se deniega el derecho a deducir el IVA soportado a un sujeto pasivo que ha adquirido bienes que fueron objeto de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas y que lo sabía o debería haberlo sabido, aunque no hubiese participado activamente en dicho fraude.

21 El Tribunal de Justicia ha recordado reiteradamente que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, apartado 34 y jurisprudencia citada).

22 El Tribunal de Justicia también ha recordado en varias ocasiones que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446, apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartado 45, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, apartado 35 y jurisprudencia citada).

23 Se ha estimado al respecto que ese sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446, apartados 56 y 57; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartado 46; de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, apartado 39; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, apartado 27, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, apartado 48).

24 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado reiteradamente, en situaciones en las que se cumplían los requisitos materiales del derecho a deducción, que solo se puede denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 40, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 28, y el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 53).

25 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que no es compatible con el régimen del derecho a 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 otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude del IVA, ya que el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 47 y 48, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 41 y 42, y el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 52).

26 Contrariamente a la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que efectúa el tribunal remitente, de la jurisprudencia expuesta en los apartados 21 a 25 del presente auto se desprende con claridad, en primer lugar, que el mero hecho de 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 se considera, a efectos de la Directiva 2006/112, participación en dicho fraude. 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 que dicho sujeto pasivo hubiese participado activamente en el citado fraude, del modo que fuera, aunque solo fuera fomentándolo o favoreciéndolo activamente. Asimismo, tampoco es relevante que no haya ocultado sus relaciones de suministro ni sus proveedores.

27 Máxime cuando, según esa jurisprudencia, también se priva del derecho a deducción al sujeto pasivo que 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 diligencias conlleva la denegación del derecho a deducción.

28 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado en varias ocasiones 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 que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, y 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 forman parte de un fraude cometido por otro operador económico en una fase anterior depende esencialmente de las circunstancias del caso (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid,

C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartados 54 y 59, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, apartado 52).

29 El Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador económico prudente podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartado 60, y autos de 16 de mayo de 2013, Hardimpex, C?444/12, no publicado, EU:C:2013:318, apartado 25, y de 3 de septiembre de 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, apartado 55).

30 Por otra parte, dado que el tribunal remitente alega, en esencia, que la mala fe del sujeto pasivo no constituye un criterio que pueda sustituir al de la participación activa de dicho sujeto pasivo, procede indicar que no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador económico a que actúe de buena fe (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de marzo de 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, apartado 33, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, apartado 33).

31 Sin embargo, no es necesario que se demuestre la mala fe del sujeto pasivo para que se le deniegue el derecho a deducción, puesto que de la jurisprudencia expuesta en los apartados 21 a 25 del presente auto y de la fundamentación anterior resulta que el hecho de 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 basta para considerar, a efectos de la Directiva 2006/112, que dicho sujeto pasivo participó en dicho fraude y para privarle del derecho a deducción.

32 En segundo lugar, no puede defenderse la interpretación con arreglo a la cual, por una parte, el concepto de «cadena de entregas» debe entenderse referido únicamente 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, la operación realizada por el sujeto pasivo y la anterior fraudulenta deben considerarse, al margen de esos supuestos, operaciones independientes, en particular cuando la comisión del fraude estuviese finalizada en el momento en que haya tenido lugar la primera de dichas operaciones, de modo que dicho fraude ya no podía ser favorecido ni fomentado.

33 En efecto, tal interpretación equivale a añadir requisitos adicionales a la denegación del derecho a deducción en caso de fraude que no se desprenden de la jurisprudencia expuesta en los apartados 21 a 25 del presente auto. Como se ha señalado en el apartado 31 del presente auto, el hecho de 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 basta para considerar que dicho sujeto pasivo participó en ese fraude y para privarle del derecho a deducción.

34 Además, esa interpretación no tiene en cuenta el hecho de que el fraude cometido en una fase de la cadena de entregas o prestaciones repercute en las fases siguientes de dicha cadena si la cuota de IVA recaudada no coincide con la cuota adeudada 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, como muestran los hechos del litigio principal, de modo que, como observa el Gobierno checo, facilita el fraude.

35 En tercer lugar, para apreciar si el sujeto pasivo ha participado en un fraude, es indiferente que la operación de que se trate le haya reportado o no una ventaja fiscal. En efecto, a diferencia de lo que se ha declarado en materia de prácticas abusivas (sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C?255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75; de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, apartado 36, y de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, apartado 35), 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 2006/112. Asimismo, es irrelevante que la operación de que se trata no haya reportado al sujeto pasivo ninguna ventaja económica, como se ha recordado en los apartados 23 y 34 del presente auto.

36 Por último, de las consideraciones expuestas en los apartados 23 y 25 del presente auto, según las cuales, por un lado, el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va 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 constituye un incumplimiento del que es responsable ese sujeto pasivo.

37 Esta interpretación puede obstaculizar las operaciones de fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446, apartado 58), al privar, en particular, de salida comercial a los bienes y servicios que han sido objeto de una operación que formaba parte de un fraude, y contribuye, por tanto, a la lucha contra el fraude, que es, como se ha recordado en el apartado 21 del presente auto, un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. 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 Justicia ha considerado necesariamente que la denegación opuesta en tales circunstancias no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Del mismo modo, ha estimado necesariamente que esa denegación 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, por analogía, las sentencias de 28 de marzo de 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, apartado 33, y de 17 de octubre de 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, apartado 33).

38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica nacional según la cual se deniega el derecho a deducir el IVA soportado a un sujeto pasivo que ha adquirido bienes que fueron objeto de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas y que lo sabía o debería haberlo sabido, aunque no hubiese participado activamente en dicho fraude.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se

opone a una práctica nacional según la cual se deniega el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado a un sujeto pasivo que ha adquirido bienes que fueron objeto de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas y que lo sabía o debería haberlo sabido, aunque no hubiese participado activamente en dicho fraude.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.