Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 4 de junio de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Principios del Derecho de la Unión — Respeto del derecho de defensa — Procedimiento tributario — Ejercicio del derecho a la deducción en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Denegación del derecho a la deducción debido al comportamiento presuntamente inadecuado de los proveedores del sujeto pasivo — Acto administrativo emitido por las autoridades tributarias nacionales sin permitir al contribuyente interesado el acceso a la información y a los documentos que sirven de base a dicho acto — Sospecha de fraude fiscal — Práctica nacional que supedita el ejercicio del derecho a la deducción a la posesión de documentos justificantes distintos de la factura fiscal — Procedencia»

En el asunto C-430/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 15 de mayo de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de junio de 2019, en el procedimiento entre

SC C.F. SRL

y

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. M. Safjan (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. L. Bay Larsen y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SC C.F. SRL, por el Sr. T. D. Vidrean-Căpuşan y la Sra. D. F. Paşcu, avocați;

– en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu y por el Sr. C.-R. Canțăr, posteriormente por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa y de los principios que regulan la aplicación, por los Estados miembros, del régimen común del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por una parte, SC C.F. SRL (en lo sucesivo, «CF») y, por otra, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Administración Provincial de Hacienda M., Rumanía; en lo sucesivo, «agencia provincial») y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Dirección General Regional de Hacienda C., Rumanía; en lo sucesivo, «Dirección Regional») a propósito de un recurso de anulación de actos administrativos en materia tributaria mediante los que se impusieron a CF obligaciones fiscales adicionales por el IVA y por el impuesto de sociedades.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), establece lo siguiente:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

Derecho rumano

4 El artículo 11, apartado 1, de la Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, relativa al Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688 de 10 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece que, para determinar el importe de un impuesto, de una tasa o de una cotización social obligatoria, las autoridades tributarias podrán no tener en cuenta aquellas operaciones que carezcan de objeto económico, ajustando los efectos fiscales de dichas operaciones, o podrán modificar la forma de una operación o de una actividad con el fin de reflejar su contenido económico.

5 El artículo 25, apartado 1, del Código Tributario establece que, para calcular el resultado fiscal se considerarán gastos deducibles aquellos efectuados para el desarrollo de una actividad económica, incluidos los regulados por las leyes vigentes, así como los gastos de registro y las cotizaciones y contribuciones debidas a las cámaras de comercio e industria y a las organizaciones empresariales y sindicales.

6 El artículo 299, apartado 1, letra a), de dicho Código establece la obligación de que el sujeto pasivo a efectos del IVA se encuentre en posesión, por el IVA pagado o soportado, de una factura fiscal y, en determinados casos precisos, de la prueba del pago.

7 En virtud del artículo 6, apartados 1 y 2, de la Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (Ley n.º 207 relativa al Código de Procedimientos Tributarios), de 20 de julio de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 547 de 23 de julio de 2015), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimientos Tributarios»):

«1. La autoridad tributaria estará facultada para apreciar, dentro de los límites de sus atribuciones y competencias, la pertinencia de los hechos fiscales mediante el empleo de los medios de prueba legalmente autorizados, así como para resolver basándose en las disposiciones legales y en todas las comprobaciones sobre el conjunto de circunstancias del caso concreto que hasta ese momento se hayan elucidado. En el ejercicio de su facultad de apreciación, la autoridad tributaria deberá tener en cuenta la opinión escrita dirigida al contribuyente en cuestión por la autoridad tributaria competente en el desempeño de sus funciones de asistencia y de orientación a los contribuyentes, así como la solución dada por la autoridad tributaria en un acto administrativo en materia tributaria o por un tribunal en una resolución definitiva anterior ante hechos análogos referidos al mismo contribuyente. En caso de comprobar que existen divergencias entre la situación fiscal del contribuyente y la información tenida en cuenta en una opinión escrita o en un acto administrativo en materia tributaria en relación con el mismo contribuyente, la autoridad tributaria estará facultada para realizar constataciones conformes con la situación fiscal real y con la legislación tributaria y obligada a exponer por escrito los motivos por los que no toma en consideración la opinión previa.

2. El órgano fiscal ejercerá su facultad de apreciación dentro de los límites de la razón y de la equidad, garantizando un justo equilibrio entre el objetivo perseguido y los medios empleados para alcanzarlo.»

8 El artículo 9 del Código de Procedimientos Tributarios, titulado «Derecho a ser oído», establece lo siguiente en su apartado 1:

«Antes de resolver, la autoridad tributaria deberá garantizar al contribuyente la posibilidad de exponer su punto de vista sobre los hechos y las circunstancias pertinentes para tomar su decisión.»

9 El artículo 46 de ese Código, titulado «Contenido y motivación del acto administrativo en material tributaria», dispone, en su apartado 2, lo siguiente:

«El acto administrativo en materia tributaria emitido en papel comprenderá los siguientes elementos:

[…]

j) las menciones relativas a la audiencia al contribuyente.»

10 El artículo 49 de dicho Código, titulado «Nulidad del acto administrativo en material tributaria», tiene el siguiente tenor:

«1. El acto administrativo en materia tributaria será nulo siempre que:

a) se haya adoptado contraviniendo las disposiciones legales en materia de atribución de la competencia;

b) no incluya alguno de sus elementos como son el nombre, el apellido y el cargo del representante de la autoridad tributaria o el nombre, el apellido o la denominación del contribuyente, el objeto del acto administrativo o la firma del representante de la autoridad tributaria, con la excepción establecida en el artículo 46, apartado 6, así como la autoridad tributaria emitente;

c) adolezca de error grave y manifiesto. Se entenderá que el acto administrativo en materia tributaria adolece de un error grave y manifiesto cuando las causas en las que se fundamenta su adopción adolezcan de un vicio tal que, de no haber sido consideradas antes o en el momento de adoptarse el acto, este último no se habría adoptado.

2. La nulidad podrá ser declarada de oficio o a instancia de parte por la autoridad tributaria competente o por la autoridad que conoce de la reclamación. La autoridad tributaria competente declarará la nulidad mediante resolución que notificará al contribuyente.

3. Los actos administrativos en materia tributaria que contravengan disposiciones legales distintas de las contempladas en el apartado 1 podrán ser anulados. Lo dispuesto en el artículo 50 se aplicará *mutatis mutandis*.»

11 En virtud del artículo 278, apartado 1, del mismo Código:

«La presentación de una reclamación administrativa no suspenderá la ejecución del acto administrativo en materia tributaria.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 CF es una sociedad mercantil rumana creada en el año 2008 que tiene como objeto principal de actividad la explotación de recursos forestales. Entre el 29 de agosto de 2016 y el 13 de abril de 2017, la agencia provincial sometió a CF a una inspección fiscal relativa, por una parte, al impuesto de sociedades correspondiente al período transcurrido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2016 y, por otra, al IVA por el período transcurrido desde el 1 de marzo de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2016.

13 Dicha inspección fiscal fue suspendida durante seis meses con el fin de que la Dirección Regional, encargada de la lucha contra el fraude, pudiera instruir diligencias penales con la participación de la Fiscalía del Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía). Tales diligencias fueron finalmente archivadas.

14 En el acta de la inspección, la agencia provincial hizo constar que las transacciones comerciales entre CF y dos de sus proveedores eran ficticias, ya que estos últimos, microempresas sujetas a un tipo impositivo del 3 % de su volumen de negocios mientras que el tipo impositivo de CF era del 16 %, no disponían de la capacidad técnica y logística para prestar los servicios que facturaron a CF.

15 El representante legal de CF fue convocado a la sede de la agencia provincial para retirar una copia de dicha acta de la inspección fiscal.

16 CF impugnó la citada acta de la inspección fiscal y solicitó acceder a todo su expediente administrativo. Señaló que no había sido informada, en el momento de la inspección fiscal, del modo en que la instrucción penal pudo influir en la inspección de las autoridades tributarias.

17 Desestimada su reclamación por tales autoridades, CF interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, a saber, el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj).

18 El órgano jurisdiccional remitente señala que, según las autoridades tributarias rumanas, CF había incurrido en responsabilidad por la actuación fiscal inadecuada de sus proveedores. Dichas autoridades consideraron que el carácter ficticio de las transacciones comerciales entre CF y tales proveedores resultaba del hecho de que CF no podía presentar documentos justificantes distintos de la factura fiscal. Sin embargo, conforme a la normativa rumana, la factura fiscal es el único documento justificante que el contribuyente debe presentar para ejercer el derecho a la deducción tanto en el IVA como en el impuesto de sociedades.

19 Dicho órgano jurisdiccional estima que es imposible determinar de qué manera las diligencias penales instruidas por la Dirección Regional, encargada de la lucha contra el fraude, pudieron influir en la inspección fiscal llevada a cabo por la agencia provincial. Manifiesta que desconoce los indicios que llevaron a las autoridades tributarias a considerar ficticias las transacciones comerciales efectuadas entre CF y sus proveedores.

20 Dadas estas circunstancias, el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A la luz del principio de respeto del derecho de defensa según ha sido configurado hasta el momento por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia […] ¿puede y debe sancionarse con la nulidad expresa un acto administrativo en materia tributaria emitido contra un particular cuando dicho particular no haya tenido la posibilidad de acceder a la información que sirvió de base para emitir ese acto administrativo contra él, a pesar de que su contenido remite a algunos elementos del expediente administrativo?

2) ¿Se oponen los principios de neutralidad, proporcionalidad y equivalencia al ejercicio del derecho a la deducción en el ámbito del IVA y del impuesto de sociedades en el caso de una sociedad que ha tenido una conducta irreprochable desde el punto de vista fiscal y a la que se le niega la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción en el marco del impuesto de sociedades por el comportamiento fiscal de sus proveedores, presuntamente inadecuado sobre la base de elementos como la falta de recursos humanos y de medios de transporte, a lo que se añade que la autoridad tributaria no demuestra actuación alguna de la que resulte la responsabilidad fiscal o penal de los proveedores de que se trata?

3) ¿Es conforme con el Derecho de la Unión una práctica nacional que supedita el ejercicio del derecho a la deducción, en el ámbito del IVA y del impuesto de sociedades, a la posesión de documentos justificantes aparte de la factura, como serían un presupuesto o una certificación de obra —documentos justificantes adicionales—, que no están definidos de forma clara y precisa en la normativa fiscal nacional?

4) ¿Puede considerarse que existe fraude fiscal, a la luz de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), cuando un sujeto pasivo adquiere bienes y servicios de otro sujeto pasivo que disfruta de un régimen fiscal distinto del que se aplica al primero?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

21 El Gobierno rumano se opone a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial tanto a la luz del artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia como por la falta de normativa pertinente del Derecho de la Unión en lo que atañe a la vertiente del litigio principal relativa al impuesto de sociedades.

22 A este respecto, por una parte, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el contexto de hecho y normativo definido bajo su responsabilidad, cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los datos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones que se le plantean y para comprender las razones por las que el órgano jurisdiccional remitente necesita que se responda a estas cuestiones a fin de resolver el litigio de que conoce (sentencia de 12 de diciembre de 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, apartado 24 y jurisprudencia citada).

23 Aun así, como la resolución de remisión sirve de fundamento al procedimiento de remisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 TFUE, es indispensable que el órgano jurisdiccional nacional haga explícito, en esa resolución, el marco fáctico y normativo en el que se inscribe el litigio principal y facilite unas explicaciones mínimas sobre los motivos de la elección de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita y sobre la relación que establece entre esas disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio del que conoce. Esas exigencias acumulativas relativas al contenido de una petición de decisión prejudicial figuran de manera explícita en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento (sentencia de 12 de diciembre de 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, apartado 25 y jurisprudencia citada).

24 En lo que atañe, más específicamente, a las exigencias que figuran en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, procede señalar que la presente petición de decisión prejudicial contiene los hechos fundamentales y menciona el texto de las disposiciones tanto del Derecho nacional como del Derecho de la Unión que pueden aplicarse al litigio principal.

25 Por lo que respecta, por otra parte, a la vertiente del litigio principal relativa al impuesto de sociedades, procede recordar que, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho de la Unión con objeto, por ejemplo, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o de eventuales distorsiones de la competencia, o incluso de garantizar un procedimiento único en situaciones comparables, existe un interés de la Unión manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (sentencia de 24 de octubre de 2019, Belgische Staat, C-469/18 y C-470/18, EU:C:2019:895, apartado 22 y jurisprudencia citada).

26 Así pues, la interpretación por el Tribunal de Justicia de disposiciones del Derecho de la Unión en situaciones puramente internas se justifica porque el Derecho nacional las ha hecho directa e incondicionalmente aplicables a tales situaciones con el fin de garantizar un tratamiento idéntico a las situaciones internas y a las reguladas por el Derecho de la Unión (sentencia de 24 de octubre de 2019, Belgische Staat, C-469/18 y C-470/18, EU:C:2019:895, apartado 23).

27 Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto de manera precisa que ello sucede en el caso de autos en lo que atañe a la vertiente del litigio principal referida al impuesto de sociedades, procede considerar admisible, habida cuenta de lo anteriormente expuesto, la presente petición de decisión prejudicial.

Sobre la primera cuestión prejudicial

28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha tenido la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tomada en consideración en la adopción de una resolución administrativa que le impone obligaciones fiscales adicionales, tal principio exige la anulación de esa resolución.

29 A este respecto, procede recordar que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. El mencionado principio general se aplica en circunstancias en las que la Administración somete a los contribuyentes a un procedimiento de inspección fiscal para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en el territorio del Estado miembro de que se trate o para luchar contra el fraude (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 26 y 27, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 40).

30 Forma parte del respeto del derecho de defensa el derecho a ser oído, que garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo, antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse al destinatario de una decisión lesiva la oportunidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los factores pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona afectada, tiene, en particular, por objeto que esta última pueda corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 41 y jurisprudencia citada).

31 Si bien es cierto que las autoridades tributarias nacionales no están sometidas a una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente de que disponen ni a transmitir de oficio los documentos y la información que fundamentan la resolución que se proponen adoptar, no lo es menos que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del IVA, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general (sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 32 y 39).

32 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades tributarias nacionales se negaron a dar a conocer al sujeto pasivo la información pertinente que este solicitó en tiempo útil y no menciona objetivo alguno de interés general que justifique tal negativa.

33 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si debe declarar la nulidad de pleno Derecho de la resolución administrativa que impone obligaciones fiscales adicionales a ese sujeto pasivo.

34 A este respecto, procede recordar que cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 75).

35 En lo que atañe, más concretamente, al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ha declarado que no exige que una decisión que haya sido impugnada por haberse adoptado en violación del derecho de defensa sea anulada en todos los casos. En efecto, una vulneración del derecho de defensa solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 78 y 79).

36 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar en qué medida el procedimiento de inspección fiscal podría haber llevado a un resultado diferente si CF hubiera podido acceder al expediente en dicho procedimiento administrativo.

37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha tenido la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tenida en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales, siendo así que el órgano jurisdiccional que conoce del asunto comprueba que, sin esa irregularidad, el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto, tal principio exige la anulación de dicha resolución.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

38 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si ante meras sospechas carentes de pruebas, por parte de la Administración tributaria nacional, sobre la realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura fiscal, los principios que regulan la aplicación del régimen común del IVA por los Estados miembros, en particular los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue el derecho a la deducción del IVA al sujeto pasivo destinatario de la factura fiscal cuando no pueda aportar, además de dicha factura, otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas.

39 Con carácter preliminar, procede precisar que incumbe únicamente al órgano jurisdiccional remitente apreciar la incidencia, en la vertiente del litigio principal referida al impuesto de sociedades, de la interpretación proporcionada por el Tribunal de Justicia en respuesta a estas cuestiones prejudiciales.

40 Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos y utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión. Tal como el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones, el derecho a deducción previsto en los artículos 167 y siguientes

de la Directiva del IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33 y jurisprudencia citada).

41 El sistema común del IVA garantiza, por tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 22 y jurisprudencia citada).

42 Ahora bien, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34).

43 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 IVA. En consecuencia, solo puede denegarse al sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita, mediante elementos objetivos, que ese sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a la 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 cometido por el proveedor o por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 35).

44 Corresponde a la Administración tributaria nacional competente demostrar, con datos objetivos y sin exigir del destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 50).

45 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 tributaria nacional competente de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 37 y jurisprudencia citada).

46 A este respecto, procede recordar 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 esencialmente de las circunstancias de dicho caso (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 51).

47 Si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la Administración tributaria nacional competente no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y

servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho 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 con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 52).

48 Dado que el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA no contempla la aportación de tales documentos adicionales y que esta última puede afectar de modo desproporcionado al ejercicio del derecho a la deducción y, por ende, al principio de neutralidad, la Administración tributaria nacional competente no puede exigir, de manera general, tal aportación.

49 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta que los principios que regulan la aplicación del régimen común del IVA por los Estados miembros, en particular los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, ante meras sospechas carentes de prueba, por parte de la Administración tributaria nacional, sobre la realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura fiscal, se deniegue el derecho a la deducción del IVA al sujeto pasivo destinatario de la factura fiscal cuando no pueda aportar, además de dicha factura, otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas.

Costas

50 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 Sexta) declara:

1) **El principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha tenido la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tenida en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales, siendo así que el órgano jurisdiccional que conoce del asunto comprueba que, sin esa irregularidad, el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto, tal principio exige la anulación de dicha resolución.**

2) **Los principios que regulan la aplicación del régimen común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por los Estados miembros, en particular los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, ante meras sospechas carentes de prueba, por parte de la Administración tributaria nacional, sobre la realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura fiscal, se deniegue al sujeto pasivo destinatario de la factura fiscal el derecho a la deducción del IVA cuando no pueda aportar, además de dicha factura, otras pruebas de la realidad de las operaciones económicas realizadas.**

Firmas