



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense.
Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de julio de 2006

■ **Asunto:** C-439/04 y C-440/04

■ **Partes:** Axel Kittel (C-439/04) contra Estado belga, y Estado belga
(C-440/04) contra Recolta Recycling SPRL

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Deducción del IVA soportado – Fraude de tipo “carrusel” – Contrato de venta nulo de pleno derecho según el Derecho interno»

I. Comentario

Por el juego del principio de neutralidad fiscal, la relevancia del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo es tal que únicamente admite escasas modulaciones. Una de ellas se justifica por el conocimiento que pueda tener el sujeto pasivo de una operación fraudulenta. Conviene, pues, que los operadores adopten todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude.

Cuando el sujeto pasivo no sabía y no podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una norma de Derecho nacional que establece la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo al anularse el contrato de venta. Es irrelevante si la nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.

La situación es radicalmente opuesta cuando el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. Si esto se

acredita mediante datos objetivos, el órgano jurisdiccional nacional puede denegarle el derecho a deducir e incluso tener que devolver las cantidades deducidas.

El fraude fiscal supone el 2 ó 2,5 % del Producto interior bruto (entre 200 y 250 billones de euros) y uno de los principales problemas es el fraude carrusel en el IVA. La Comisión Europea ya presentó en abril de 2004 el documento COM (2004) 260 sobre la cooperación a escala comunitaria en la lucha contra el fraude en el IVA. En la actualidad se debaten las tres soluciones propuestas por la Comisión para combatir el fraude en su Comunicación, de 31 de mayo de 2006, COM (2006) 254, sobre una estrategia europea contra el fraude fiscal: mejorar la cooperación administrativa entre los Estados miembros, imposición de las operaciones intracomunitarias o introducción de un sistema general de inversión del sujeto pasivo. En cualquier caso resulta claro que el instrumento que se emplee para la reducción de las posibilidades de fraude tiene que excluir nuevos riesgos, y no tener costes indirectos para los contribuyentes ni las autoridades, garantizando la no discriminación y la neutralidad fiscal.

El Consejo ECOFIN celebrado en Luxemburgo durante el 4 y 5 de junio de 2007 hace suyos el informe presentado por la Comisión Europea y las medidas propuestas en él, y conviene en que, en una primera fase, se apliquen de manera prioritaria las siguientes medidas:

modificar la declaración de suministros intracomunitarios, con objeto de abreviar calendarios; acelerar la disponibilidad de dicha información entre las administraciones fiscales; examinar la responsabilidad solidaria para los casos en que no se haya proporcionado, o se haya proporcionado de forma incorrecta, información sobre suministros intracomunitarios, en la medida en que ello conlleve la pérdida de IVA en una etapa subsiguiente; mejorar los mensajes de confirmación y la información sobre empresas empadronadas a efectos del IVA, suministrada a las empresas que participen en los intercambios intracomunitarios, sin que ello obstaculice los análisis del riesgo llevados a cabo por los Estados miembros.

El Consejo solicita a la Comisión Europea que presente para finales de 2007, a más tardar, las propuestas legislativas necesarias, incluida una evaluación de las consecuencias jurídicas, de modo que el Consejo pueda adoptarlas antes de finales de 2008. Por otra parte, el Consejo solicita a la Comisión Europea que estudie con celeridad todas las medidas de lucha contra el fraude fiscal propuestas por los Estados miembros y mencionadas en el anexo de su informe (doc. 10052/07 FISC 88), y que presente un informe al respecto en la segunda mitad de 2007, de modo que el Consejo pueda decidir sobre ulteriores procedimientos para finales de 2007.

2. Antecedentes

El órgano jurisdiccional remitente manifiesta que las disposiciones aplicables del Código belga del IVA constituyen la adaptación del Derecho interno al artículo 2, al artículo 4, apartado 1, al artículo 5, apartado 1, y al artículo 17, apartado 2, de la sexta Directiva. Por otra parte, según los artículos 1131 y 1133 del Código Civil belga, un acuerdo que tiene como finalidad la organización de un fraude en perjuicio de terceros, cuyos dere-

chos están protegidos por una legislación de carácter público, tiene una causa ilícita y es nulo de pleno derecho.

En el asunto C-439/04, la sociedad anónima Computime compró y revendió componentes informáticos y que, conforme a un acta levantada por la Administración tributaria, ésta consideró que Computime había participado deliberadamente en un fraude en el IVA de tipo «carrusel» cuya finalidad era recuperar una o varias veces importes de IVA facturados por proveedores respecto a una sola y misma mercancía y que las entregas realizadas a Computime eran ficticias. Sobre esta base, la Administración tributaria denegó a Computime el derecho a deducir el IVA abonado por dichas entregas.

El Sr. Kittel alega, como síndico de la quiebra, en apoyo de su motivo de casación, que el IVA facturado por un sujeto pasivo a raíz de una entrega de bienes puede ser deducido, aunque ésta se haya realizado en virtud de un acuerdo que, conforme al Derecho interno, es nulo de pleno derecho, y que el derecho a deducir sigue existiendo, aun cuando la causa ilícita consista en el fraude en el IVA.

En el asunto C-440/04, Recolta compró al Sr. Ailliaud dieciséis vehículos de lujo que éste había comprado a la sociedad Auto-Mail. Las compras realizadas por el Sr. Ailliaud no dieron lugar a percepción alguna del IVA a favor del Tesoro Público y el Sr. Ailliaud no abonó al Estado belga el IVA pagado por Recolta. Ésta revendió los vehículos con exención del IVA a la propia sociedad Auto-Mail en virtud de una autorización de venta a la exportación. Según una investigación de la Inspección especial tributaria, el Sr. Ailliaud y Auto-Mail habían puesto en funcionamiento un mecanismo de fraude fiscal de tipo «carrusel» en el que se incluían las operaciones realizadas con Recolta.

El Estado belga afirma, en apoyo de su motivo de casación, que el IVA facturado por un sujeto pasivo a raíz de una entrega de bienes no puede ser deducido cuando la entrega, aunque se haya realizado materialmente, haya sido efectuada en virtud de un acuerdo que, conforme al Derecho interno, es nulo de pleno derecho, aun cuando el comprador actúe de buena fe.

3. Cuestiones planteadas

Las peticiones de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 234 CE, formuladas por la Cour de cassation de Bélgica, son las siguientes:

En el asunto C-439/04:

- 1) Cuando la entrega de bienes se destina a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, ¿se opone el principio de neutralidad del [IVA] a que la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público, por una causa ilícita imputable al vendedor, implique para el sujeto pasivo la pérdida del derecho a deducir el impuesto?

- 2) ¿Variaría la respuesta si la nulidad de pleno derecho resultara de un fraude en el [IVA]?
- 3) ¿Sería distinta la solución cuando la causa ilícita del contrato de venta, que acarrea la nulidad de pleno derecho en el sistema interno, consista en un fraude en el [IVA] conocido por ambos contratantes?»

En el asunto C-440/04:

- 1) Cuando la entrega de bienes se destina a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor; ¿se opone el principio de neutralidad del [IVA] a que la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público, por una causa ilícita imputable al vendedor, implique para el sujeto pasivo la pérdida del derecho a deducir el impuesto?
- 2) ¿Variaría la respuesta si la nulidad de pleno derecho resultara de un fraude en el [IVA]?»

4. Fallo

Cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor; el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de Derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor; implica la pérdida del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido o de otros fraudes.

En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

5. Fundamentos de la sentencia

- 48 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey

National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24, y de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 70).

- 50 En este contexto, como recordó el órgano jurisdiccional remitente, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto. Tal excepción sólo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito (véanse, en particular, las sentencias de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14 y 21, y de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, Rec. p. I-4993, apartado 19). Ahora bien, ha quedado acreditado que no sucede así con los componentes informáticos ni los vehículos de que se trata en el litigio principal.
- 51 Habida cuenta de todo lo anterior, los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del 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, en este sentido, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-0000, apartado 33).
- 55 Si a la Administración tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 46) y corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta (véase la sentencia Fini H, antes citada, apartado 34).

... ○ ...