

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 12 de enero de 2006

■ **Asunto:** C 354/03, C 355/03 y C 484/03

■ **Partes:** Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, y 5, apartado 1 – Deducción del IVA soportado – Actividad económica – Sujeto pasivo que actúa como tal – Entrega de bienes – Operación que forma parte de una cadena de entregas en la que interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA – Fraude en cadena.

I. Comentario

En el caso aquí comentado, el Tribunal se pronuncia acerca de uno de los temas que mayor relevancia ha adquirido en el derecho fiscal de los países desarrollados en los últimos tiempos: el fraude a efectos del IVA. El fraude en el IVA se ha convertido en un problema muy importante en el ámbito comunitario, siendo el fraude en cadena, o fraude “carrusel” una de las prácticas más habituales de implementarlo.

El fraude en cadena tiene varias variantes, aunque generalmente suele consistir en al menos tres partes situadas en al menos dos Estados Miembros, en el que al menos una parte (the missing trader en el argot comunitario) no ingresa en la Hacienda Pública el IVA repercutido, y percibido, de sus clientes, que si lo han soportado (y deducido), procediendo a desaparecer después de realizar varias operaciones. Dicho esquema se puede reproducir en varios Estados miembros y con más que tres partes implicadas.

A pesar de lo que pueda parecer en dicha cadena de fraude pueden existir partes “inocentes”, desconocedoras totalmente de que su proveedor está implicado en una operación de fraude al IVA y que en muchos casos son utilizados por los integrantes del operativo de fraude como “legitimadores” del operativo.

En este caso el Tribunal tiene ocasión de fijar en esta Sentencia la doctrina aplicable a este tipo de operaciones, poniendo en relación el derecho de los Estados Miembros a luchar contra el fraude con el derecho a la deducción de la cuota soportada, y como no podía ser de otro modo, crear seguridad jurídica a las partes que intervienen en el comercio intracomunitario.

De los argumentos del Tribunal puede extraerse la conclusión de que no es admisible la presunción de que el sujeto pasivo conoce, o tiene el deber de conocer, que su proveedor a cometido un fraude en el IVA, ni siquiera en el caso de que este le haya vendido a un precio inferior al de mercado.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal el derecho a la deducción de un operador económico no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido, siempre que el operador sea inocente respecto al fraude.

Esta jurisprudencia debe ser tenida en cuenta por la autoridades fiscales de los Estados Miembros a la hora de aplicar las medidas antiaplicación creadas para evitar los fraudes carrusel, como puede ser el caso de la fijada por España en la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal que introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de "tramas organizadas" en las que se ha producido el impago del IVA en la fase anterior; debiendo no aplicarse en aquellos casos en que la Administración no pueda probar que el sujeto pasivo del IVA ha participado efectivamente en el fraude.

2. Antecedentes

La actividad de las sociedades Optigen, Fulcrum y Bond House consistía principalmente en la compra de microprocesadores a empresas radicadas en el Reino Unido y en la reventa de éstos a compradores establecidos en otro Estado miembro.

Estas tres sociedades solicitaron diversas devoluciones del IVA soportado por la compra de microprocesadores durante el ejercicio 2002. Los Commissioners denegaron dicha solicitud en la medida que las operaciones de las que se derivaban dichas devoluciones formaban parte de las cadenas de entregas en las que había intervenido constituyendo lo que se denominó un fraude «en cadena».

Así se ha organizado en principio un fraude «en cadena» siguiendo estas modalidades:

- Una sociedad (A) establecida en un Estado miembro vende bienes a una sociedad (B) establecida en un segundo Estado miembro.
- La sociedad B, que es el operador incumplidor o que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA usurpado, revende esos bienes a muy bajo precio a una sociedad intermediaria (C), establecida en ese segundo Estado miembro. Las ventas posteriores pueden de este modo realizarse obteniendo beneficios. La sociedad B devenga el IVA que grava la compra de tales bienes, pero, al haberlos utilizado para operaciones impositivas, tiene asimismo derecho a deducir dicho IVA como cuota del impuesto soportado. En cambio, está sujeta al IVA repercutido facturado a la sociedad C, pero desaparece antes de abonar su importe al Tesoro Público.
- La sociedad C revende a su vez los bienes de que se trata a otra sociedad intermediaria (D) en el segundo Estado miembro, abonando el IVA repercutido al Tesoro Público después de haber deducido el impuesto soportado, y así sucesivamente, hasta que una sociedad, en el segundo Estado miembro, exporta esos bienes a otro Estado miembro. Esa exportación está exenta del IVA, pero la sociedad

exportadora, sin embargo, tiene derecho a pedir la devolución del IVA soportado por la compra de dichos bienes. Cuando el comprador es la sociedad A, se trata de un verdadero fraude «en cadena».

Optigen y Fulcrum impugnaron las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Éste decidió acumular los dos asuntos, denegando en ambos casos el derecho a la devolución, por lo que ambas compañías recurrieron la resolución del VAT and Duties Tribunal, London, ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Bond House interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester, contra la decisión de los Commissioners, que asimismo negó el derecho a la deducción del IVA, por lo que Bond House recurrió esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division

3. Cuestiones planteadas

- 1) Mediante su primera cuestión en cada uno de los asuntos, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, por una parte, si operaciones como aquellas de que se trata en el asunto principal, que no constituyen en sí mismas fraude al IVA, pero que forman parte de una cadena de entregas en la que otra operación, anterior o posterior a éstas, incurre en tal fraude, sin que el operador económico que efectúa las primeras operaciones tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, constituyen entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por otra parte, si en tales circunstancias puede limitarse el derecho de ese operador económico a la deducción del IVA soportado.
- 2) Mediante su segunda cuestión en cada uno de los asuntos, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la exclusión del régimen del IVA de las operaciones realizadas por una parte inocente, pero que forma parte de un fraude en cadena realizado por otros, viola los principios generales de proporcionalidad, igualdad de trato o seguridad jurídica.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, 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, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos,

con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

El Tribunal de Justicia no se pronuncia sobre la segunda cuestión planteada.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

A la primera cuestión, el Tribunal de Justicia contesta señalando que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al referirse, en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

El Tribunal reexamina, de acuerdo con su jurisprudencia los elementos que determinan la realización del hecho imponible así como el de los conceptos de entregas de bienes y de sujeto pasivo que actúa como empresario, demostrando que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate.

El Tribunal llega a señalar que es contraria a los objetivos de la Sexta Directiva la existencia de una obligación de la administración fiscal, con el fin de determinar si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica, de tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

De todo lo anterior el Tribunal determina que las operaciones de adquisición de microprocesadores, que no se realizan en fraude del IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado, sin que, tampoco, se puedan ver afectados por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones.

Y dado que el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Siendo irrelevante a estos efectos que las operaciones que generan el derecho a la deducción (y a la devolución) formen parte de una cadena de entregas en fraude al IVA.

... ○ ...