

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006

■ **Asunto:** C-255/02

■ **Partes:** Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1 – Actividad económica – Entregas de bienes – Prestaciones de servicios – Práctica abusiva – Operaciones realizadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal

I. Comentario

Nos encontramos ante una de las sentencias más relevantes del Tribunal en los últimos tiempos, ya que ella se toma en consideración una serie de operaciones complejas realizadas por la entidad bancaria Halifax para deducirse, en apariencia, más IVA soportado. Por lo tanto al Tribunal le corresponde juzgar si esas operaciones se han realizado, o no, en fraude de ley del IVA, y cuál es la calificación a los efectos de IVA que corresponde darle.

A dicha relevancia han ayudado algunas voces críticas desde el sector privado¹ que han criticado la tesis sostenida por el Abogado General o por el propio Tribunal.

Desde nuestro punto de vista, a pesar de ciertas sombras (su traslación a la imposición directa) que arroja el resultado final de la sentencia analizada, la Sentencia trata de dar cierta luz sobre el caso concreto que analiza, estableciendo reglas generales para determinar cuando estamos ante un fraude de Ley.

Por otra parte no se debe tomar la doctrina del Tribunal de una única sentencia, sino que se debe examinar a la luz de todas las sentencias relativas al fraude de Ley, que en los últimos tiempos son abundantes, como es la precitada Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero, asunto C-223/03, University of Huddersfield, o la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 12 de mayo de 2005 en el asunto C_452/03, RAL. De estas tres sentencias la doctrina internacional² ha extraído un concepto de abuso de derecho al IVA.

¹ Por ejemplo el artículo realizado por Pascal Brennan con el sugerente título de *Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax?*, publicado en el número de Julio/Agosto de 2005 del INTERNATIONAL VAT MONITOR publicado por el IBFD

² Halifax Day: Abuse of Law in European VATs Joep Swinkels. MAY/JUNE 2006 INTERNATIONAL VAT MONITOR. IBFD

El Tribunal comienza su argumentación acerca de si las operaciones realizadas por Halifax son una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, siguiendo una argumentación ya señalada en el Caso C-4/94 (BLP), en el sentido de que una obligación de la administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate. Con dicho argumento solo puede concluir aceptando que las operaciones realizadas por Halifax son actividades económicas.

Es irrelevante a los efectos del IVA que la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal para determinar si es una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica. Dicho argumento no es novedoso ya que el Tribunal lo ha repetido, por ejemplos en los casos C-354/03 (Optingen), C-355/03 (Fulcrum) y C-484/03 (Bond House). En este punto el Tribunal aun no ha hecho mención a las consecuencias que llevaría aparejado que la operación tuviera como única motivación el fraude fiscal.

En la respuesta a la segunda cuestión es cuando el Tribunal entra a considerar las consecuencias que tendría que una determinada operación se hubiera realizado con un único motivo de fraude fiscal. Así señala que en el sistema del IVA es igualmente aplicable el principio de que los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta, ya que la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario.

En este punto es importante resaltar que el Tribunal se adhiere a las conclusiones del abogado General en el sentido de que entiende perfectamente trasladable la doctrina del abuso al derecho comunitario al sistema IVA. Sin embargo dicha aplicación debe conjugarse con el principio de seguridad jurídica y la confianza legítima de los operadores jurídicos, protección que debe realizarse con especial rigor en el marco de operaciones económicas donde las consecuencias son financieras.

Además el Tribunal resalta una afirmación ya realizada por el abogado General: el sistema del IVA no conlleva una obligación de pagar más impuestos de los necesarios, es decir, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. El Tribunal reconoce el derecho de los contribuyentes a minimizar su factura fiscal dentro de lo lícito, es decir reconoce la posibilidad de los contribuyentes de acogerse a una economía de opción.

Por lo que el Tribunal señala que se debe examinar cual ha sido el verdadero fin de una operación, y en el caso de que la única finalidad sea la realización de una practica abusiva en el ámbito del IVA dicha operación no es conforme a la normativa del IVA, y en su caso se impedirá que la deducción del IVA soportado.

De lo anterior puede extraerse que para el Tribunal existe un abuso de derecho o una práctica abusiva en el IVA cuando:

- a) De la transacción resulta una ventaja fiscal que es contraria a los objetivos del sistema IVA establecido por el derecho comunitario y su trasposición en el derecho interno.
- b) Puede ser determinado por factores objetivos que la operación se ha realizado con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

El Tribunal señala que corresponde al órgano nacional comprobar la existencia de dicha conducta abusiva, estableciendo el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.

Además en su respuesta a la cuestión primera b, el Tribunal vuelve a consagrar la idea de que los principios de neutralidad y de deducción del IVA soportado son la clave de bóveda del sistema de IVA ya que obliga a las autoridades nacionales a redefinir las operaciones realizadas en abuso de ley para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva, y en su caso, permitir la deducción del IVA soportado en dichas operaciones. Es decir el Tribunal trata de salvar el derecho a la deducción.

Finalmente el Tribunal señala que en estos casos donde se detecte la existencia de una práctica abusiva no debe imponerse una sanción, ya que falta una base legal clara y exenta de ambigüedad. Es decir, que el Tribunal entiende que al existir un "zona gris" donde pueden existir dudas acerca de si una operación, o serie de operaciones, son realizadas en fraude al IVA, las autoridades nacionales no deben proceder a imponer sanciones en estos supuestos.

2. Antecedentes

Halifax es una entidad bancaria. La gran mayoría de sus prestaciones están exentas de IVA. En la época de los hechos del litigio principal, podía recuperar menos del 5 % del IVA soportado. Leeds Development es una sociedad de promoción inmobiliaria y County una sociedad de promoción inmobiliaria e inversión.

Leeds Development y County, así como otra sociedad del Halifax plc Group implicada en las operaciones controvertidas, Halifax Property Investments Ltd (en lo sucesivo, «Property»), son todas filiales al cien por cien de Halifax. Leeds Development y County están registradas cada una por separado a efectos del IVA, mientras que Property no se halla registrada.

Para su actividad comercial, Halifax debía construir unos centros de atención telefónica («call centres») en cuatro solares diferentes, concretamente, en Cromac Wood y Dundonald, Irlanda del Norte, en Livingston, Escocia, y en West Bank, Leeds, en el noreste de Inglaterra, que tenía en arrendamiento para aproximadamente 125 años, o que tenía en plena propiedad o en pleno disfrute.

En primer lugar, el 17 de diciembre de 1999, Halifax celebró con Cusp Ltd, una sociedad independiente de promoción y construcción inmobiliaria, un contrato de explotación del solar de Cromac Wood. A continuación, mediante novación de 28 de febrero de 2000, se desvinculó de dicho contrato y County se subrogó en sus derechos y obligaciones.

Entre el 29 de febrero y el 6 de abril de 2000, Halifax, Leeds Development, County y Property firmaron una serie de acuerdos para los distintos solares. De la resolución de remisión se desprende que las operaciones se desarrollaron de manera similar para todos los solares.

Por lo que se refiere a los solares de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, el 29 de febrero de 2000, Halifax celebró con Leeds Development varios contratos de préstamo en los que aceptaba prestarle unas cantidades suficientemente grandes para que Leeds Development pudiera adquirir derechos sobre tales solares y ponerlos en explotación, por un importe total de 59.000.000 GBP.

Halifax y Leeds Development también firmaron un acuerdo para la ejecución de algunas obras de construcción en los referidos solares. Por estas obras, Leeds Development recibió de Halifax un pago de algo más de 120.000 GBP, de las cuales casi 20.000 GBP en concepto de IVA. Leeds Development emitió por este importe tres facturas, con IVA desglosado, a nombre de Halifax. Además, Halifax firmó con Leeds Development un contrato en virtud del cual dio a ésta, contra pago de una prima, los tres solares en arrendamiento para un período de veinte años cada uno, que el arrendatario podía prorrogar hasta un máximo de 99 años.

El 29 de febrero de 2000, Leeds Development celebró también con County un acuerdo de explotación y financiación, en virtud del cual ésta debía llevar a cabo o hacer que se llevaran a cabo las obras de construcción en los terrenos de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, inclusive las obras que Leeds Development había aceptado ejecutar o hacer ejecutar de conformidad con el acuerdo que había firmado con Halifax.

En esa misma fecha, Halifax dio a Leeds Development los primeros anticipos con cargo a los préstamos y le pagó por las referidas obras, abonando un importe total de 44.815.000 GBP. Se transfirió esta cantidad a una cuenta bancaria que se gestionaba siguiendo las instrucciones de Leeds Development. Ésta pidió que se pagara a County la misma cantidad, de la que más de 6.600.000 GBP correspondía al IVA, como anticipo por las obras que County había ejecutado ella misma o promovido. Ese mismo día, el banco interviniente registró esta operación y posteriormente se colocaron los fondos en un depósito de noche. En esa misma fecha, County emitió a nombre de Leeds Development una factura con IVA desglosado.

Asimismo, el 29 de febrero de 2000 era para Leeds Development su último día del período de declaración de febrero de 2000. Dicha sociedad presentó una declaración en la que pedía la devolución del IVA por un importe aproximado de 6.700.000 GBP.

El 1 de marzo de 2000, se transfirió por orden de Leeds Development la cantidad de 44.815.000 GBP, más los intereses devengados, a una cuenta abierta a nombre de County en otro banco.

El 6 de abril de 2000, de conformidad con el contrato de 29 de febrero de 2000, Halifax dio en arrendamiento a Leeds Development los terrenos sitos en Cromac Wood, Dundonald y Livingston, contra pago de unas primas por importe total de aproximadamente 7.400.000 GBP, considerándose cada arrendamiento una prestación exenta a efectos del IVA. Leeds Development financió estas primas haciendo una disposición adicional del dinero puesto a su disposición en virtud de los contratos de préstamo iniciales.

Ese mismo día, Leeds Development se comprometió igualmente a ceder, a cambio de una prima, cada uno de estos arrendamientos a Property; tales cesiones tenían que ser efectivas el primer día laborable siguiente a la finalización de las obras en el solar correspondiente y ser consideradas operaciones exentas de IVA. Se tenía que calcular la prima según una fórmula que debía dar a Leeds Development un beneficio total de 180.000 GBP. A su vez, Property se comprometió a subarrendar a Halifax los locales de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, en cada caso a cambio de una prima que debía calcularse en función del precio que Property pagaría a Leeds Development por la cesión de los arrendamientos respectivos, más un margen de beneficio. De tales subarrendamientos, Property debía obtener un beneficio total de 85.000 GBP.

En lo que se refiere al solar de West Bank, en Leeds, Halifax y Leeds Development firmaron el 13 de marzo de 2000 un contrato de préstamo, un contrato de arrendamiento y otro de obras. Halifax pagó la suma de 41.900 GBP, de la que algo más de 6.000 GBP correspondía al IVA, por las primeras obras ejecutadas y por este importe total Leeds Development emitió una factura con IVA desglosado. De conformidad con el contrato de préstamo, Halifax hizo un primer anticipo de fondos a favor de Leeds Development de alrededor de 3.000.000 de GBP.

Ese mismo día, Leeds Development y County celebraron un acuerdo de explotación y financiación. Leeds Development hizo un pago anticipado a favor de County y ésta emitió unas facturas por más de 3.000.000 de GBP, con IVA desglosado, por las obras ejecutadas, importe que comprendía casi 455.000 GBP de IVA. En su declaración correspondiente al mes de marzo de 2000, Leeds Development reclamó la devolución de cuotas de IVA soportadas por alrededor de 455.000 GBP.

El 6 de abril de 2000, Halifax dio en arrendamiento a Leeds Development el terreno sito en West Bank y se firmó un acuerdo por el que Leeds Development cedía a Property este arrendamiento contra pago de una prima. Mediante otro acuerdo, Property se comprometió a conceder un subarrendamiento a Halifax.

Para la ejecución de las obras contempladas en los distintos acuerdos que había celebrado con Leeds Development, County se comprometió con contratistas independientes y profesionales liberales (en lo sucesivo, «constructores independientes»). El órgano jurisdiccional remitente subraya que posiblemente se firmaron gradualmente acuerdos con los

constructores independientes y que los acuerdos puestos en su conocimiento iban acompañados de contratos separados de los que Halifax era parte contratante. Según el tribunal remitente, estos contratos separados garantizaban a Halifax, entre otras cosas, que el constructor independiente en cuestión ejecutaría las tareas y obligaciones asumidas.

Mediante resoluciones de 4 y 7 de julio de 2000, los Commissioners denegaron las solicitudes de deducción presentadas por Leeds Development y por County con respecto al IVA que los constructores independientes habían facturado a ésta.

Los Commissioners consideraron que:

- como Leeds Development no había realizado obras para Halifax ni había recibido de County prestaciones de obras de construcción, tales operaciones no debían tenerse en cuenta a los efectos del IVA;
- los acuerdos analizados en su contexto global mostraban que Halifax había recibido prestaciones de obras de los constructores independientes, y no de Leeds Development. Por consiguiente, Halifax podía deducir el IVA correspondiente a tales obras aplicando su tipo de recuperación normal.

Halifax, Leeds Development y County impugnaron las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Halifax alegó que estas decisiones tenían por efecto que fuera tratada como si se hubiera beneficiado de unas prestaciones imponibles de servicios de construcción, cuando estas prestaciones debían ser consideradas como realizadas a favor de County. Leeds Development y County sostuvieron que tales decisiones equivalían a denegar sus solicitudes de recuperación o de condonación del IVA soportado.

Halifax, Leeds Development y County señalaron que las operaciones realizadas en el marco de los acuerdos a los que se referían sus recursos eran genuinas. No sólo las entregas o prestaciones de los constructores independientes, sino también las prestaciones de servicios de construcción realizadas por County y las prestaciones de servicios de construcción y las entregas de terrenos efectuadas por Leeds Development tenían fines comerciales. Estas dos sociedades, así como Property, debían obtener beneficios de su participación respectiva en tales acuerdos. Halifax, Leeds Development y County afirmaron que, si bien los acuerdos adoptados habían sido estructurados de tal modo que se obtuviera un resultado fiscal favorable, el sistema del IVA imponía que se facturara el impuesto operación por operación.

Los Commissioners alegaron, en primer lugar, que una operación efectuada con el único fin de eludir el IVA no es en sí misma ni «entrega» ni «prestación», ni una medida tomada en el curso de una «actividad económica», tal y como deben interpretarse dichos términos de la Sexta Directiva. La aplicación de este principio de interpretación a los acuerdos en cuestión significa, en su opinión, que los compromisos adquiridos por Leeds Development con Halifax no pueden considerarse «entregas» ni «prestaciones», y lo mismo vale para los compromisos adquiridos por County con Leeds Development.

En segundo lugar, los Commissioners afirmaron que, de conformidad con el principio general del Derecho comunitario de que procede impedir el abuso de Derecho, no deben tenerse en cuenta las operaciones realizadas con el único fin de eludir el IVA, sino que se debe aplicar lo dispuesto en la Sexta Directiva a la verdadera naturaleza de las operaciones en cuestión. Los Commissioners concluyeron que, sea cual fuere la óptica que se adoptara para examinar estos acuerdos, sólo los constructores independientes habrían prestado verdaderamente servicios de construcción, y ello directamente a Halifax.

Mediante resolución de 5 de julio de 2001, el VAT and Duties Tribunal desestimó los recursos. Halifax, Leeds Development y County interpusieron recurso de apelación ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, que anuló dicha resolución y devolvió el asunto al VAT and Duties Tribunal.

Dicho Tribunal señaló que en su primera resolución, adoptada el 5 de julio de 2001, se había basado en una interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, según el cual hacía falta atenerse a las características objetivas de las operaciones, para llegar a la conclusión de que las operaciones en cuestión no eran entregas ni prestaciones a efectos del IVA. El referido Tribunal considera que ahora procede someter a la consideración del Tribunal de Justicia la interpretación de esta disposición.

Además, la primera resolución del órgano jurisdiccional remitente había dirimido el litigio principal sin preguntarse si los participantes en las operaciones en cuestión habían incurrido en algún «abuso de Derecho». Dado que se ha anulado esta resolución, procede igualmente examinar la interpretación de este principio.

A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que de los testimonios de los directivos de Halifax, Leeds Development y County se desprende que el único objetivo perseguido por estas dos últimas sociedades con la realización de las operaciones de que se trata era eludir el IVA. En otras palabras, Halifax, Leeds Development y County habían tenido la voluntad de obtener una ventaja fiscal mediante la elaboración de un plan artificial de evasión fiscal.

En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, London, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- I) a) En las circunstancias de autos, las operaciones
 - i) efectuadas por cada uno de los participantes con la única intención de obtener una ventaja fiscal y
 - ii) que no tienen ningún objetivo económico autónomo,

¿Deben considerarse, a efectos del IVA, entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los participantes, o a favor de éstos, en el curso de sus actividades económicas?

- b) En las circunstancias de autos, ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar la identidad de los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los constructores independientes?
- 2) La doctrina del abuso de Derecho, tal como ha sido desarrollada por el Tribunal de Justicia, ¿tiene por efecto denegar las solicitudes de las partes demandantes para la recuperación o condonación de las cuotas soportadas del impuesto derivado de la realización de las operaciones de que se trata?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

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

- 1) Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, 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, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.
- 2) Procede interpretar la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

- 3) Cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión, letra a):

El Tribunal señala que los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. Por lo tanto se desprende que operaciones como las que se derivan en el caso de autos constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

Efectivamente, estos criterios no se cumplen en caso de fraude fiscal, por ejemplo por la emisión de declaraciones falsas o facturas irregulares. Sin embargo, la cuestión de si la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de relevancia para determinar si es una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica.

Por lo tanto constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, las operaciones –como las realizadas por Halifax- cuando se cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Sobre la segunda cuestión:

La aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario, siendo también aplicable para el caso del IVA.

En el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. La prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

Por lo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, aportará al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación.

En ese auxilio señala que el Tribunal que es contrario al derecho comunitario permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación s conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen.

En cuanto al segundo elemento, según el cual las operaciones de que se trate deben tener como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal, el Tribunal procede a recordar que incumbe al órgano jurisdiccional nacional establecer el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.

Por último, el Tribunal procede a recordar que el derecho a la deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfria y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

Sin embargo sólo a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo.

Por lo tanto el Tribunal concluye que debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

Sobre la primera cuestión, letra b):

El Tribunal determina en qué condiciones puede recaudarse el IVA cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva. Con carácter preliminar el Tribunal señala que no corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que el Tesoro público puede recaudar el IVA a posteriori, sin traspasar no obstante los límites derivados del Derecho comunitario.

El Tribunal recuerda que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas.

De lo anterior se desprende que operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

A este respecto, la administración tributaria está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas respecto a cada operación de la que compruebe que el derecho a deducción se ejercitó de forma abusiva.

Sin embargo, la administración tributaria también debe restar de tales cantidades todo impuesto que haya gravado una operación con IVA repercutido, impuesto que el sujeto pasivo afectado estaba obligado a pagar artificialmente en el marco del plan de reducción de la carga fiscal, y, en su caso, debe devolver cualquier excedente.

Del mismo modo, la administración tributaria debe permitir al sujeto pasivo, que a falta de operaciones constitutivas de una práctica abusiva habría sido el beneficiario de la primera operación no constitutiva de tal práctica, que deduzca, de conformidad con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, el IVA que grave dicha operación.

... ○ ...