

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 6 de julio de 2006^{*}

En los asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04,

que tienen por objeto unas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour de cassation (Bélgica), mediante resoluciones de 7 de octubre de 2004, recibidas en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre de 2004, en los procedimientos

Axel Kittel (asunto C-439/04)

contra

État belge,

y

État belge (asunto C-440/04)

contra

Recolta Recycling SPRL,

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Ponente), U. Lôhmuß y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de febrero de 2006;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Axel Kittel, por el Sr. J. Bublot, abogado (C-439/04);
- en nombre de Recolta Recycling SPRL, por el Sr. T. Afschrift y la Sra. A. Rayet, abogados (C-440/04);
- en nombre del Estado belga, por la Sra. E. Dominkovits, y posteriormente por la Sra. L. Van den Broeck, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. B. van de Walle de Ghelcke, abogado;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello stato;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.-P. Keppenne y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de marzo de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dichas peticiones se han presentado en el marco de dos litigios entre el Sr. Kittel y Recolta Recycling SPRL (en lo sucesivo, «Recolta»), respectivamente, y el Estado belga en relación con la negativa de la Administración tributaria belga a admitir el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en operaciones implicadas en fraudes de tipo «carrusel».

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), en su versión modificada por la Sexta Directiva (en lo sucesivo, «Primera Directiva»), establece:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

- 4 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

- 5 A tenor del artículo 4, apartados 1 y 2, de dicha Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

- 6 Según el artículo 5, apartado 1, de esta misma Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

7 El artículo 17, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

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

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo».

Normativa nacional

8 El artículo 1131 del Código Civil belga establece que «la obligación sin causa o fundada en una causa falsa o en una causa ilícita no producirá ningún efecto».

9 A tenor del artículo 1133 del mismo Código, «la causa será ilícita cuando esté prohibida por la ley o sea contraria a las buenas costumbres o al orden público».

Litigio principal

Asunto C-439/04

- 10 El órgano jurisdiccional remitente señala que la sociedad anónima Ang Computime Belgium (en lo sucesivo, «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.
- 11 De los autos se desprende que el receptor del IVA de Verviers emitió un apremio a Computime el 13 de octubre de 1997. Las cantidades reclamadas se elevaban a unos 240 millones de BEF en concepto de impuestos y a cerca de 480 millones de BEF en concepto de multas (en total, alrededor de 18 millones de euros).
- 12 Computime formuló oposición contra dicho apremio ante el Tribunal de Primera Instancia de Verviers. Mediante resolución de 28 de julio de 1999, desestimó la acción por infundada. La cour d'appel de Lieja confirmó esta resolución mediante sentencia de 29 de mayo de 2002.
- 13 EL Sr. Kittel, en su condición de síndico de la quiebra de Computime, interpuso entonces recurso de casación contra dicha sentencia ante la Cour de cassation.

Asunto C-440/04

- 14 El órgano jurisdiccional remitente señala que 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.
- 15 De los autos se desprende que, 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.
- 16 El 26 de octubre de 1989, el receptor del IVA de Verviers emitió un apremio a cargo de Recolta por un importe superior a 4,8 millones de BEF en concepto de impuestos y de algo más de 9,7 millones de BEF en concepto de multas (en total alrededor de 360.000 euros).
- 17 Recolta formuló oposición contra dicho apremio ante el Tribunal de Primera Instancia de Verviers. Mediante resolución de 1 de octubre de 1996, este órgano jurisdiccional, tras señalar que nada permitía considerar que Recolta y sus dirigentes conocían o eran conscientes de que se encontraban implicados en un vasto mecanismo de fraude, declaró que el apremio emitido por el receptor no tenía base jurídica y, por consiguiente, era nulo e ineficaz. Asimismo, el asunto dio lugar a un

proceso penal, durante el cual el Tribunal correctionnel de Bruselas dictó un auto de sobreseimiento, el 7 de enero de 1994, en relación con el gerente de Recolta.

- 18 El Estado belga interpuso un recurso de apelación contra dicha resolución ante la cour d'appel de Lieja, alegando que los contratos en los que se basaban las facturas eran nulos de pleno Derecho según el Derecho interno debido a que el motivo determinante, que condujo al Sr. Ailliaud a contratar con Recolta, era la realización de operaciones contrarias al mecanismo del IVA. Por consiguiente, al presentar las operaciones controvertidas una causa ilícita, mencionada en el artículo 1131 del Código Civil, no se reunían los requisitos necesarios para tener derecho a deducir y, en particular, la existencia de entregas de bienes.
- 19 La cour d'appel de Lieja confirmó la resolución recurrida y el Estado belga interpuso recurso de casación ante la Cour de cassation.

Cuestiones prejudiciales

- 20 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente manifiesta que las disposiciones del Código belga del IVA de que se trata en los asuntos objeto de los litigios principales 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.

- 21 En segundo lugar, recuerda que conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Sexta Directiva se basa en el principio de neutralidad fiscal; que este principio se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos, ajenos al presente asunto, en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito.
- 22 Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que, según el Derecho interno, un acuerdo que tiene como finalidad la organización de un fraude en perjuicio de terceros, en el presente caso, el Estado belga, cuyos derechos están protegidos por una legislación de carácter público, tiene una causa ilícita y es nulo de pleno derecho. Por lo que respecta al interés general, basta con que una de las partes haya contratado con fines ilícitos y no es necesario que la otra parte contratante conozca estos fines.
- 23 En el asunto C-439/04, la Cour de cassation recuerda que la cour d'appel de Lieja declaró que un acuerdo nulo no puede producir efectos jurídicos, tales como la deducción del IVA, cuando la causa ilícita la constituye el fraude de dicho impuesto y que el Sr. Kittel alega, 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.
- 24 En el asunto C-440/04, 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 actuase de buena fe.

- 25 En este contexto, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales 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]?»

²⁶ Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia, de 28 de enero de 2005, se acumularon los asuntos C-439/04 y C-440/04 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

²⁷ Mediante sus cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía saber que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva 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 IVA soportado por dicho sujeto pasivo. El referido órgano jurisdiccional se pregunta si varía la respuesta a esta cuestión cuando la nulidad de pleno derecho resulta de un fraude en el IVA.

- 28 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si varía la respuesta a dicha cuestión cuando el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 29 El Sr. Kittel considera que el principio de neutralidad fiscal que se deriva, en particular, del artículo 2 de la Primera Directiva y del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se opone a que la mera nulidad de una transacción según el Derecho nacional implique que el sujeto pasivo pierda su derecho a deducir.
- 30 Además, añade que el artículo 5 de la Sexta Directiva no se opone a que se considere como entrega de un bien una operación que, por sus características específicas, forma parte del tráfico económico competitivo, aun cuando parte de dicha entrega se realice con la finalidad de cometer un fraude en el IVA. En estas circunstancias, el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza el derecho a deducir del adquirente que no actúa con la finalidad de cometer un fraude en el IVA.
- 31 Igualmente, considera que dicho artículo autoriza el derecho a deducir del adquirente que no actúa con la finalidad de cometer un fraude en el IVA, aun cuando conozca la finalidad fraudulenta que inspira a su proveedor, ya se beneficie o no del producto de dicho fraude. Por lo tanto, a su juicio, el artículo 17, apartado 2,

de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza el derecho a deducir del adquirente, aun cuando conozca la finalidad fraudulenta que inspira a su proveedor, ya se beneficie o no del producto de dicho fraude.

- 32 El Estado belga sostiene que, cuando la transmisión de bienes se destina a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, el principio de neutralidad del IVA no se opone a que se deniegue al sujeto pasivo el derecho a deducir siempre que se demuestre que no reúne los requisitos de fondo exigidos para disfrutar de tal derecho.
- 33 Así sucede especialmente cuando el sujeto pasivo participa sin saberlo en un fraude de tipo «carrusel» en la medida en que no cabe considerarlo beneficiario de una entrega de bienes en el sentido del artículo 5 de la Sexta Directiva o que utiliza los bienes de que se trata para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, o también cuando el sujeto pasivo no posee una factura conforme a lo dispuesto en los artículos 18, apartado 1, y 22, apartado 3, de dicha Directiva.
- 34 Añade que el ejercicio del derecho a deducir también puede denegarse cuando se demuestre que tal derecho se invoca de modo fraudulento o abusivo.
- 35 Recolta y el Gobierno italiano consideran que hay que responder de forma afirmativa a la primera cuestión y de forma negativa a la segunda.

- 36 Sin embargo, cuando la causa ilícita del contrato de venta es un fraude en el IVA que ambos contratantes conocen, el Gobierno italiano considera que el principio que prohíbe el abuso del Derecho comunitario se opone a que se reconozca al cesionario el derecho a deducirse el impuesto soportado.
- 37 La Comisión de las Comunidades Europeas sostiene que la entrega de bienes destinada a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, constituye una entrega de bienes a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, que da derecho a deducir según el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, y que el principio de neutralidad de este impuesto se opone a que se deniegue al referido sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA debido a una norma de Derecho nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor.
- 38 Según la Comisión, la respuesta que se ha de dar a las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente no es distinta cuando la causa ilícita del contrato de venta, que acarrea su nulidad de pleno derecho en el sistema interno, consista en un fraude en el IVA que ambos contratantes conocen, salvo si se demuestra que el ejercicio del derecho a deducir constituye un uso abusivo de este derecho por el adquirente.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 39 La Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles (véanse, en particular, las sentencias de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 38, y de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 36).

- 40 Dicha 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 (sentencia Optigen y otros, antes citada, apartado 37).
- 41 El análisis de las definiciones de los conceptos de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividades económicas demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia Optigen y otros, antes citada, apartados 43 y 44).
- 42 Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 24 de la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), la obligación de la Administración tributaria 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 IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate.
- 43 *A fortiori*, es contraria a los citados objetivos la existencia de una obligación de la Administración tributaria, 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 (sentencia Optigen y otros, antes citada, apartado 46).

- 44 De lo anterior, el Tribunal de Justicia concluyó, en el apartado 51 de la sentencia Optigen y otros, antes citada, que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido del artículo 2, apartado 1, del artículo 4 y del artículo 5, apartado 1, 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 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.
- 45 El Tribunal de Justicia puntualizó que el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado tampoco puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese 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 IVA (sentencia Optigen y otros, antes citada, apartado 52).
- 46 Esta conclusión no puede ser diferente cuando tales operaciones, sin que el sujeto pasivo lo sepa ni pueda saber, se realizan en el marco de un fraude cometido por el vendedor.
- 47 En efecto, el derecho a deducir 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 ejerce inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en 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, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

- 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).
- 49 La cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2004, *Transport Service*, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 26). Según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29; de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 37, y *Optigen* y otros, antes citada, apartado 54).
- 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-4191, apartado 33).
- 52 De lo anterior se desprende que cuando se realiza la entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía saber que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva 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 IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.
- 53 En cambio, los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica no se cumplen en caso de fraude fiscal cometido por el propio sujeto pasivo (véase la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 59).
- 54 En efecto, como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76). Los justiciables no pueden prevalecerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta (véanse,

en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C-367/96, Rec. p. I-2843, apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C-373/97, Rec. p. I-1705, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 32)

- 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).
- 56 Igualmente, 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, debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes.
- 57 En efecto, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice.
- 58 Por otra parte, tal interpretación puede obstaculizar las operaciones de fraude al dificultar su realización.
- 59 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo

sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica.

- 60 De todo lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones que 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 Sexta Directiva 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 IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.
- 61 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.

Costas

- 62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Tercera) declara:

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.

Firmas