

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. L.M. POIARES MADURO
presentadas el 16 de febrero de 2005¹

1. En tres asuntos que se refieren a participantes involuntarios en un tipo de fraude relativo al IVA, denominado «fraude en cadena», la High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, solicita al Tribunal de Justicia que determine si las transacciones que forman parte de un mecanismo de fraude concebido por otros constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo.²

recurso de Bond House se dirige contra una resolución del VAT and Duties Tribunal, Manchester. En esencia, en ambas resoluciones se estimó que las operaciones que forman parte de un fraude en cadena no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

I. Normativa comunitaria

2. La petición de decisión prejudicial se suscitó en el marco de un recurso presentado ante la High Court of Justice (Chancery Division) en los asuntos Optigen Ltd (en lo sucesivo, «Optigen»), Fulcrum Electronics Ltd (en lo sucesivo, «Fulcrum») y Bond House Systems Ltd (en lo sucesivo, «Bond House»). La parte demandada en todos estos litigios son los Commissioners of Customs and Excise. Los recursos de Optigen y Fulcrum se dirigen contra una resolución del VAT and Duties Tribunal, London. El

3. El artículo 2 de la Directiva del Consejo 67/227/CEE³ establece la esencia del sistema común del IVA:

«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

1 — Lengua original: portugués.

2 — 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — 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 lo sucesivo, «Primera Directiva»).

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.»

4. De conformidad con el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5. El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que se consideran «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».

6. Con arreglo al artículo 4, apartado 2, tienen la consideración de actividades económicas «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el

ejercicio de profesiones liberales». Seguidamente, el artículo 4, apartado 2, dispone que «en especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal] o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

II. Hechos y cuestiones prejudiciales

A. Marco general: el «fraude en cadena»

7. En la resolución dictada en el asunto de Bond House, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, ofrece una explicación clara de lo que los Commissioners describen como fraude en cadena:⁴

«En su forma más sencilla el fraude en cadena funciona del modo que se expone a continuación. Un operador inscrito a efectos del IVA (“A”) en un Estado miembro de la Unión Europea vende bienes sujetos a gravamen a un operador inscrito a efectos del IVA (“B”) en otro Estado miembro. La venta de A a B está gravada a un tipo cero en

⁴ — Resolución de 29 de abril de 2003 del VAT and Duties Tribunal, Manchester (Presidente: Colin Bishopp), Bond House Systems Limited/C&E, apartados 15 a 18 (las notas a pie de página son mfas).

el Estado miembro de A. ^[5] B debe declarar la compra y pagar el impuesto sobre la adquisición en su propio Estado miembro y, partiendo de la base de que tiene intención de utilizar dichos bienes para realizar una entrega sujeta a gravamen, posteriormente deduce la misma cantidad en concepto de impuesto soportado. Normalmente, si se trata de un participante en un fraude en cadena, no hará ni una cosa ni otra. Posteriormente, B vende los productos a otro operador inscrito a efectos del IVA ("C") en su propio Estado miembro, repercutiendo y cobrando el IVA sobre la contraprestación. Sin embargo, no declara a las autoridades tributarias ese IVA y en la práctica desaparece. Ello da lugar a lo que [los Commissioners] llaman «operador desaparecido». No obstante, en el momento de realizar su venta a C, cuando todavía está inscrito a efectos del IVA y antes de que los Commissioners tengan conocimiento de que se trata de un operador desaparecido o de que podría llegar a serlo, y de que hayan podido intervenir (por ejemplo, cancelando la inscripción de B), éste entrega una factura del IVA a C, que deduce el IVA que pagó a B en concepto de impuesto soportado. C, a quien los Commissioners se refieren como «intermediario», vende a continuación los bienes a un operador inscrito en otro Estado miembro: el rasgo distintivo del fraude más simple es que el comprador es A, y es esta circularidad lo que da origen al término "fraude en cadena". C tiene derecho a deducir el impuesto soportado pero, dado que su venta a A está gravada a un tipo cero en el Estado miembro de C, no se le exige que repercuta ningún impuesto. ^[6] El resultado, si el fraude

consigue su objetivo, es que B ha percibido el IVA que las autoridades tributarias deben pagar a C, pero no lo ha declarado. En esta situación, la conducta de B es sin duda fraudulenta y probablemente también la de A, mientras que C podría no conocer en absoluto lo que está ocurriendo, y la utilización que se está haciendo de su participación. [...] El objetivo de B, tal como entienden los Commissioners la cuestión, no es comprar y vender con arreglo al desarrollo de las relaciones comerciales normales, sino colocarse en una posición que le permita percibir el IVA. [...] Los bienes no son más que un instrumento necesario para dar verosimilitud a las transacciones. [...] Del mismo modo, A (al menos, si participa en el fraude) no tiene ningún verdadero motivo comercial para volver a adquirir aquello que acaba de vender. Aunque puede ocurrir que A participe involuntariamente si C le vende los productos a un precio inferior a aquel al que se los vendió a B (o inferior a un precio al que, teniendo en cuenta las oscilaciones del mercado, podría venderlos en el futuro), la tesis de los Commissioners es que A y B actúan de manera concertada y que el hecho de que A vuelva a adquirir los productos es deseable, en parte por razones de control y en parte porque es más fácil y más barato utilizar una cantidad determinada de productos varias veces que adquirir un nuevo suministro en el mercado abierto para cada segmento. [...] B, consciente de que obtendrá un beneficio como consecuencia de no haber declarado el impuesto repercutido que se ha devengado, puede permitirse vender bienes a C a un precio inferior al que pagó a A, y así lo hará, en caso de necesidad, para asegurar una venta».

5 — De acuerdo con el artículo 28 *quater*, apartado A, letra a), de la Sexta Directiva, la entrega de bienes a un operador en otro Estado miembro estará exenta de IVA. En la redacción de la UK Value Added Tax Act 1994 la entrega «está gravada a un tipo cero».

6 — Como se ha señalado anteriormente, la entrega de bienes a un operador en otro Estado miembro está exenta de IVA. El vendedor podrá deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, tal como fue añadido por su artículo 28 séptimo, apartado 1.

8. Se pueden imaginar innumerables variaciones en la cadena de entregas, mucho más complicadas que la descrita anteriormente, y, en realidad, los mismos bienes pueden

«circular por» varias cadenas diferentes. No obstante, el problema sigue siendo en esencia el mismo: un operador percibe una cantidad que se le paga en concepto de IVA pero no la declara a las autoridades tributarias. El operador incumplidor puede utilizar un número de identificación «usurpado» o puede inscribirse a efectos del IVA y sencillamente desaparecer antes de que las autoridades tributarias tomen medidas.

9. Parece que en los últimos años se ha producido un aumento de este tipo de fraude en el comercio intracomunitario y en la actualidad se ha convertido en una de las preocupaciones más serias para los Estados miembros. Aunque la cantidad exacta de dinero en juego resulta difícil de cuantificar, está claro que ocasiona una pérdida considerable de ingresos nacionales.⁷

B. Antecedentes de hecho en los presentes asuntos

10. Los hechos en los presentes asuntos, tal como resultan de las resoluciones de remisión de la High Court of Justice, son los que se exponen a continuación.

⁷ — Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, de 16 de abril de 2004 [COM(2004) 260 final].

a) Hechos en los asuntos Optigen y Fulcrum

11. Optigen y Fulcrum eran comerciantes y operaban fundamentalmente en el sector de los chips de ordenadores, que compraban a empresas del Reino Unido y luego vendían a clientes establecidos en otros Estados miembros. No se discute que Optigen y Fulcrum participaron involuntariamente en determinadas operaciones que implicaban un fraude en cadena. No tenían relaciones con el operador que «desapareció», ni tampoco conocimiento, ni motivo para tenerlo, de su implicación en una cadena de transacciones distintas a las que normalmente se establecen entre compradores normales con respecto a un operador y vendedores normales en relación con una empresa de otro Estado miembro. Los Commissioners rechazaron las declaraciones del IVA presentadas por Optigen y Fulcrum alegando que las correspondientes compras y ventas carecían de sustancia económica y no formaban parte de ninguna actividad económica. A juicio de los Commissioners, las adquisiciones no constituían entregas utilizadas o que fueran a ser utilizadas en una operación comercial y las ventas no constituían, a efectos del IVA, entregas realizadas en el curso de una operación comercial.

12. Optigen y Fulcrum interpusieron recurso contra las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London, que acordó acumular los dos asuntos. Mediante resolución de 1 de mayo de 2003, el VAT and Duties Tribunal desestimó el recurso de Fulcrum y Optigen,

por entender que los Commissioners habían sostenido acertadamente que las operaciones de que se trataba no estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA. Dicho Tribunal consideró que el operador no tiene derecho a una deducción del IVA soportado que abonó por razón de los productos que luego vendió a empresas radicadas fuera del Reino Unido, cuando interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza en la cadena de entregas un número de identificación a efectos del IVA usurpado, aun cuando el operador que solicita la deducción no participe en modo alguno en el incumplimiento de sus obligaciones por el otro operador, ni tenga conocimiento de ello, ni en la usurpación del número de identificación a efectos del IVA, y las cadenas de entregas en las que se incluían las compras y ventas realizadas por el operador formen parte de un fraude en cadena llevado a cabo por terceros sin su conocimiento. Optigen y Fulcrum interpusieron sendos recursos ante la High Court of Justice contra la resolución del VAT and Duties Tribunal.

de dichas ventas, 51 transacciones que representaban aproximadamente el 99 % del volumen de negocios de Bond House en mayo de 2002, se hicieron a clientes de otros Estados miembros. En cada una de estas operaciones, Bond House compró las UCP a un proveedor del Reino Unido por un precio que consideraba un precio de mercado justo, las recibió y abonó el precio convenido al proveedor, más una cantidad que se aplicaba en concepto de IVA. A continuación, vendió las UCP a sus clientes de otros Estados miembros a un precio algo superior al que ella misma había pagado. Dado que estas entregas estaban gravadas a un tipo cero, Bond House realizó una declaración del IVA correspondiente a mayo de 2002 en la que reclamaba la devolución del importe que había abonado en sus compras en concepto de IVA. Los Commissioners of Customs and Excise denegaron la reclamación del impuesto soportado realizada por Bond House en relación con 27 adquisiciones.

b) Hechos en el asunto Bond House

13. Bond House era, en la época pertinente al litigio, una sociedad constituida en Inglaterra y Gales que operaba como distribuidor de componentes informáticos. La parte más importante de su negocio, con arreglo a su valor, era la compra al por mayor de chips de proceso (unidades centrales de procesamiento; en lo sucesivo, «UCP») a operadores inscritos a efectos del IVA en el Reino Unido, que vendía a operadores inscritos a efectos del IVA en otros Estados miembros. En mayo de 2002, en el ejercicio de su actividad comercial habitual, Bond House realizó una serie de compras y ventas de UCP. Una parte

14. Bond House interpuso un recurso contra la decisión de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester. Mediante resolución de 29 de abril de 2003, modificada mediante anexo de 8 de mayo de 2003, el VAT and Duties Tribunal concluyó que 26 de las 27 compras no podían considerarse actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva y no estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA. Dicho Tribunal estimó que estas adquisiciones formaban parte de una serie de transacciones que perseguían un objetivo fraudulento. A pesar de que Bond

House desconocía este objetivo y no participaba a sabiendas en ninguna actividad fraudulenta, dichas operaciones carecían de sustancia económica y tenían que ser apreciadas con arreglo a criterios objetivos. Por lo tanto, era irrelevante que Bond House no actuase ilícitamente. Por último, Bond House no podía esperar legítimamente que su solicitud de devolución del impuesto soportado que había abonado fuera estimada, y los Commissioners, al denegarle dicha devolución, no vulneraron los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica ni sus derechos humanos. Bond House interpuso un recurso contra esta resolución ante la High Court of Justice. La High Court señala en su resolución de remisión que Bond House no tenía conocimiento del fraude alegado por los Commissioners y que la sociedad no actuó negligentemente en la gestión de sus negocios.

C. Cuestiones prejudiciales

15. Habida cuenta de que el Derecho nacional aplicable, la Value Added Tax Act 1994, debe ser interpretada a la luz del sistema común del IVA establecido en Derecho comunitario, la High Court of Justice solicita orientación sobre los criterios que debe seguir para determinar si las transacciones de que se trata están comprendidas dentro del ámbito de dicho sistema. En el presente asunto se trata de dilucidar si Bond House, Fulcrum y Optigen ejercían una actividad económica cuando

participaron involuntariamente en un fraude «en cadena». En esencia, la High Court of Justice quiere saber si las operaciones de las que se trata en el presente asunto tienen la consideración de actividades económicas en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva y si, para realizar esta valoración, debe tenerse en cuenta la cadena de transacciones como un todo o cada una de estas transacciones individualmente.

16. Optigen, Fulcrum y Bond House presentaron observaciones escritas, y también hicieron lo propio los Gobiernos del Reino Unido y Dinamarca, el Consejo y la Comisión. En la vista celebrada el 8 de diciembre de 2004, el Tribunal de Justicia oyó las alegaciones orales de Optigen, Fulcrum y Bond House, de los Gobiernos del Reino Unido, la República Checa y Dinamarca, así como de la Comisión. Habida cuenta de que había quedado claro que ninguna de las partes cuestionaba la validez de las disposiciones de la Sexta Directiva, el Consejo optó por no formular alegaciones orales.

III. Apreciación

17. Es obvio que el comercio de UCP se considera normalmente una actividad económica. El siguiente análisis se centra principalmente en las razones por las que, a

juicio del Reino Unido, ello no es así en las circunstancias del presente caso. En primer lugar, examinaré la alegación de que la naturaleza de las transacciones debe apreciarse según el criterio del fraude en cadena considerado como un todo. En segundo lugar, abordaré la idea de que la perspectiva de análisis debe centrarse en la finalidad fraudulenta que subyace a estas transacciones. A continuación, analizaré el alcance de la jurisprudencia según la cual determinadas actividades ilícitas no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA. En cuarto lugar, examinaré la cuestión de la seguridad jurídica, en la cual Optigen, Fulcrum y Bond House pusieron un especial énfasis en sus alegaciones orales y escritas. En la última parte haré una reflexión sobre la necesidad de combatir el fraude en cadena.

las que intervinieron Bond House, Optigen y Fulcrum.

19. Los Gobiernos de Dinamarca y la República Checa apoyaron la alegación del Reino Unido de que las transacciones no constituyen actividades económicas en el sentido de la Directiva. El Reino Unido alega que las operaciones que forman parte de un fraude en cadena no están comprendidas dentro del ámbito de la Sexta Directiva porque no son verdaderas actividades económicas. Su finalidad última es apropiarse indebidamente el dinero pagado en concepto de IVA, y no sacar al mercado productos para su consumo. Dado que en estas transacciones no se devenga IVA, no existe ningún fundamento para la devolución del IVA. Este argumento es aplicable a cada eslabón del fraude en cadena porque, de no existir el mecanismo de fraude, ninguna de las transacciones habría tenido lugar.

A. La tesis de que el fraude en cadena debe considerarse como un todo

18. Optigen, Fulcrum, Bond House y la Comisión sostienen que las transacciones se consideran actividades económicas en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. A su juicio, la compra y venta de UCP es en sí misma una actividad económica. El hecho de que otras personas iniciaran una cadena de transacciones para defraudar a las autoridades tributarias no afecta a la naturaleza de las transacciones en

20. En el razonamiento del Reino Unido resulta fundamental la idea de que el fraude en cadena debe considerarse en su conjunto para determinar si el IVA se aplica a las transacciones separadas que forman parte de él. No comparto esta opinión.

21. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el ámbito de aplicación

cubierto por el concepto de actividades económicas en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, es amplio y su carácter objetivo.⁸ Las exenciones del ámbito de aplicación del IVA deben ser expresas y precisas.⁹ Como el Tribunal de Justicia estimó en la sentencia Rompelman «el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas».¹⁰ En su sentencia de 26 de marzo de 1987 en el asunto Comisión/Países Bajos, el Tribunal de Justicia entendió que para determinar si una actividad se considera actividad económica a efectos del sistema común del IVA, «la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados».¹¹

22. El Reino Unido se basa en las sentencias Faaborg-Gelting Linien¹² y Stockholm Lindöpark¹³ para sostener que las transacciones deben considerarse a la luz de las circunstancias en las que tienen lugar para determinar si están sujetas al IVA. Sin embargo, estas sentencias no bastan para sostener la conclusión de que una cadena de entregas debe

considerarse como un todo para determinar si las transacciones que forman parte de ella pueden calificarse de actividad económica.

23. En el asunto Faaborg-Gelting Linien se solicitó al Tribunal de Justicia que determinara si las operaciones de explotación de un restaurante constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios con arreglo a la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia estimó que las operaciones de explotación de un restaurante deben considerarse prestaciones de servicios, porque constituyen entregas de bienes que se caracterizan por un conjunto de elementos y actos del que la entrega de alimentos sólo es parte integrante y en cuyo seno predominan ampliamente los servicios.¹⁴

24. El asunto Stockholm Lindöpark versaba sobre si la actividad de gestión de un campo de golf debía, a efectos de determinar si está exenta del pago del IVA, considerarse alquiler de bienes inmuebles o prestación de servicios relacionados con la práctica del deporte y de la educación física. El Tribunal de Justicia estimó que «la actividad de gestión de un campo de golf implica por lo general no sólo la puesta a disposición pasiva de un terreno, sino también un gran número de actividades comerciales, como por ejemplo las actividades de supervisión, de gestión y de mantenimiento continuado que incum-

8 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 8; de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 4 de diciembre de 1990, Van Tijen (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17, y de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 42.

9 — Sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 19.

10 — Sentencias Rompelman, antes citada, apartado 19, y de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 15.

11 — Sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8.

12 — Sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395).

13 — Sentencia de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493).

14 — Sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartado 14. El Tribunal de Justicia señaló que la situación es diferente «cuando la operación se refiere a alimentos "para llevar" y no se acompaña de servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado».

ben al prestador del servicio, la puesta a disposición de los jugadores de otras instalaciones, etc». ¹⁵ Por lo tanto, de no darse unas circunstancias auténticamente especiales, el alquiler del campo de golf no puede constituir la prestación preponderante. ¹⁶

25. Ni en el asunto Faaborg-Gelting Linien ni en el asunto Stockholm Lindöpark se cuestionaba el carácter económico de las actividades de que se trataba. Ambos asuntos se referían a transacciones sujetas al impuesto con arreglo a la Sexta Directiva. Sin embargo, en vez de fragmentar la operación sujeta a gravamen en sus varias partes para gravarlas por separado, el Tribunal de Justicia aplicó el principio de «la unidad de la entrega», como el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer señaló en sus conclusiones en el asunto Hotel Scandic Gåsabäck. ¹⁷

26. Además, las circunstancias que el Tribunal de Justicia tuvo en cuenta en el asunto Faaborg-Gelting Linien hacían referencia a una serie de actos realizados por un sujeto pasivo en la misma ocasión en relación con una única transacción. En el asunto Stockholm Lindöpark el Tribunal de Justicia

examinó una serie de actos que, considerados en conjunto, constituían una actividad económica.

27. En cambio, en el fraude en cadena se trata de una serie de actividades consecutivas, realizadas por varios operadores en una cadena de entregas. Un rasgo esencial del sistema común del IVA es que éste se devenga en cada transacción de una cadena de entregas. ¹⁸ Por lo tanto, cada transacción debe ser considerada en sí misma. Así pues, el carácter de una determinada operación en la cadena no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores. ¹⁹

28. El Reino Unido alega acertadamente que el IVA debe aplicarse con arreglo a la verdadera situación económica. ²⁰ Sin embargo, esto no implica que el carácter de una transacción en una cadena de entregas deba determinarse atendiendo a toda la cadena. Más bien al contrario, la jurisprudencia afirma el criterio de que una actividad debe ser considerada objetivamente y por sí misma cuando afirma que debe atenderse a

15 — Sentencia Stockholm Lindöpark, antes citada, apartado 26.

16 — *Ibidem*.

17 — Sentencia de 20 de enero de 2005 (C-412/03, Rec. p. I-743), punto 21. Véase la sentencia de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartados 25 a 30.

18 — Véase el artículo 2 de la Primera Directiva.

19 — Véase, a ese respecto, la sentencia de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, Rec. p. I-3971), apartado 22.

20 — Véanse, sobre el particular, las sentencias de 21 de octubre de 2001, BBL (C-8/03, Rec. p. I-10157), apartado 36; de 29 de abril de 2001, EDM (C-77/01, Rec. p. I-4295), apartado 48; Van Tien, antes citada, apartado 18, y Rompelman, antes citada, apartado 23.

la verdadera situación económica y que la forma legal no es decisiva.

29. El criterio de que cada transacción debe ser considerada individualmente y por sí misma, con independencia de sus fines o resultados, se basa en la exigencia de que el sistema común del IVA debe ser neutral y en el principio de seguridad jurídica, que requiere que la aplicación de la normativa comunitaria sea previsible por quienes están sujetos a ella.²¹ Se garantiza así que, en el momento de producirse la transacción sujeta a gravamen, puede determinarse, en principio, si la transacción está o no comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

B. *La finalidad que subyace a estas transacciones*

30. Además, el Reino Unido alega que es necesario tener en cuenta la finalidad que subyace a estas transacciones,²² que en el caso que nos ocupa es la comisión de un

fraude. Sin esta finalidad, el fraude en cadena y todas las operaciones que forman parte de él, no habrían existido como fenómeno económico. Optigen alega que este punto de vista es subjetivo, porque adopta la perspectiva del operador incumplidor, sin tener en cuenta las intenciones de los otros operadores. Sin embargo, a juicio del Reino Unido, su tesis no se basa en las intenciones de un operador determinado sino en la deducción objetiva de que los bienes han circulado dentro de un fraude en cadena que no perseguía una finalidad económica.

31. Debe desestimarse esta alegación, por el mero hecho de que se basa en la valoración de los fines y resultados de toda la cadena, y no en las características de cada operación individual. La afirmación de que las operaciones no persiguen en última instancia una finalidad económica obedece a un conjunto de circunstancias que van más allá de los factores que determinan si una operación que forma parte de la cadena está comprendida dentro del ámbito del IVA. Como he señalado antes, cada operación debe ser considerada individualmente, con independencia de sus fines o resultados. El carácter de una operación que forma parte de una cadena no queda afectado por el hecho de que esos bienes pasen luego por las manos del mismo operador. La finalidad de apropiarse indebidamente el dinero puede que fuera el origen de la cadena de operaciones, pero dicha apropiación indebida es una actividad por sí misma. No es inherente a la actividad de compraventa de UCP y no modifica el carácter de las operaciones

21 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 22 de febrero de 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075), apartado 11; de 15 de diciembre de 1987, Dinamarca/Comisión (348/85, Rec. p. 5225), apartado 19; de 1 de octubre de 1998, Reino Unido/Comisión (C-209/96, Rec. p. I-5655), apartado 35; de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo (C-301/97, Rec. p. I-8853), apartado 43, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243), apartado 34.

22 — Sobre este particular, el Reino Unido se refiere a las sentencias de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Rec. p. I-3013), apartados 31 a 36, y de 20 de junio de 1991, Polysar Investments (C-60/90, Rec. p. I-3111), apartado 12.

individuales en cualquier eslabón de la cadena.

32. Lo cierto es que el Reino Unido concede especial importancia al hecho de que la finalidad que subyace al fraude en cadena es la comisión de lo que él juzga fraude del IVA.

33. No obstante, contrariamente a lo que sugiere el Reino Unido, de los asuntos *Breitsohl*²³ e *INZO*²⁴ no se desprende que una actividad pueda perder su naturaleza económica cuando se realiza con fines fraudulentos o cuando, por su resultado, facilita de algún modo el fraude.

34. Cuando una persona que solicita la deducción del IVA realiza declaraciones falsas sobre su condición de sujeto pasivo, la situación es completamente diferente. Ésta es la cuestión sobre la que versan los asuntos *Breitsohl* e *INZO*. El Tribunal de Justicia consideró que «la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones

fraudulentas o abusivas en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado determinados bienes que pueden ser objeto de una deducción, la administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas puesto que tales deducciones han sido concedidas basándose en declaraciones falsas».²⁵

35. La jurisprudencia reconoce que las autoridades tributarias pueden exigir «pruebas objetivas en apoyo de la intención declarada de una persona de ejercer una actividad económica que dará lugar a operaciones imponibles y a falta de tales pruebas puede denegar el derecho a deducir».²⁶ Esta cuestión no es pertinente en el caso de autos. En primer lugar, no se afirma ni que *Fulcrum*, *Optigen* y *Bond House* reclamaran la deducción del IVA sirviéndose de declaraciones falsas ni que no tuvieran la intención de ejercer actividades económicas. En segundo lugar, debe distinguirse nítidamente entre la intención de ejercer actividades

23 — Sentencia de 8 de junio de 2000, *Breitsohl* (C-400/98, Rec. p. I-4321).

24 — Sentencia de 29 de febrero de 1996, *INZO* (C-110/94, Rec. p. I-857).

25 — Sentencia *INZO*, antes citada, apartado 24. Véanse también las sentencias *Breitsohl*, antes citada, apartado 39, y de 21 de marzo de 2000, *Gabalfa* y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577).

26 — Conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto *I/S Fini H* (C-32/03, Rec. p. I-1599), punto 21.

económicas y la finalidad perseguida por las actividades económicas por sí mismas.²⁷

36. Además, de ser aceptada la alegación del Reino Unido de que es importante poner de relieve que el objetivo que subyace a las operaciones es el fraude, difícilmente podría ser compatible con la redacción del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que hace referencia a cualquier actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. En realidad, esta tesis no tendría en cuenta el carácter objetivo del concepto de «actividad económica» y llevaría al incongruente resultado de que toda una cadena de entregas quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva simplemente porque un operador que interviene en la cadena no ha declarado el IVA a las autoridades tributarias. Este resultado es particularmente sorprendente, ya que significaría que de hecho, debido a que el operador no declaró el IVA, no estaría obligado en principio a pagar el IVA.

27 — Una comparación entre las dos situaciones siguientes puede clarificar este punto. Situación I: X declara que va a abrir un restaurante y adquiere la condición (provisional) de sujeto pasivo. Adquiere sillas, mesas y otro material y solicita una deducción del IVA. Sin embargo, nunca llega a abrir el restaurante. Situación II: Y abre un restaurante y lo utiliza para llevar a cabo un fraude. Presta servicios de restauración y aplica el IVA a sus clientes, pero luego suprime los ingresos registrados en un intento de engañar a las autoridades tributarias y retener parte del IVA percibido. La situación I arroja algunas dudas sobre la condición de sujeto pasivo de X. Las autoridades fiscales pueden pedir pruebas objetivas para confirmar la intención declarada por X y valorar si realmente se proponía realizar actividades de restauración [véanse, por ejemplo, las sentencias INZO, antes citada; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), y de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279)]. Por el contrario, la situación II no afecta a la condición de Y como sujeto pasivo, porque Y sí realiza una actividad económica: suministra servicios de restauración. Del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva se desprende que la finalidad o resultado de dicha actividad no afecta a su condición de sujeto pasivo.

C. Actividades ilícitas y ámbito de aplicación del IVA

37. El Reino Unido sugiere que existe un paralelismo entre los presentes asuntos y aquellos en los que el Tribunal de Justicia mantuvo que determinadas actividades ilícitas no se consideran actividades económicas y, por lo tanto, no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del sistema común del IVA. Esta analogía no me parece convincente.

38. Según jurisprudencia reiterada, el principio de la neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre actividades lícitas e ilícitas.²⁸ En principio, incluso las transacciones ilícitas entran dentro del ámbito de la Sexta Directiva y están sujetas al IVA.²⁹ La única excepción se da cuando una actividad, debido a sus características especiales, queda completamente fuera del sector económico lícito.³⁰ Por ejemplo, la entrega de estupefacientes no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva,³¹ mientras que la explotación de juegos de ruleta sin autorización sí

28 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Rompelman, antes citada, apartado 19, y de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartado 28.

29 — Sentencias de 28 de febrero de 1984, Senta Einberger (294/82, Rec. p. 1177); de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 16; de 5 de julio de 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), apartado 20; de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), apartado 18; de 28 mayo 1998, Goodwin y Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257), apartado 9, y sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros (C-455/98, Rec. p. I-4993), apartado 19.

30 — Sentencias Happy Family, antes citada, apartado 20, y Mol, antes citada, apartado 18.

31 — Sentencias Senta Einberger, antes citada, y Happy Family, antes citada, apartado 23.

está comprendida dentro de dicho ámbito, debido a que esta última compite con actividades de juego lícitas.³²

39. Sin embargo, a diferencia de los estupefacientes y de la moneda falsa, las UCP no están comprendidas por definición, en palabras del Tribunal de Justicia, dentro de la prohibición absoluta de importación y de comercio en la Comunidad.³³ La exclusión del ámbito de aplicación del sistema del IVA se refiere únicamente a productos que, por su naturaleza intrínseca y por sus especiales características, no pueden ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico.³⁴ Ello no sucede con las UCP.

40. En segundo lugar, contrariamente a lo que sostiene el Reino Unido, el comercio de UCP no queda completamente excluido del sector económico lícito porque la cadena de transacciones en última instancia resulta ser circular. Como ha quedado claro a raíz de la

propia descripción que los Commissioners hicieron de lo que a su juicio constituye fraude en cadena, su rasgo característico es que utiliza el circuito económico legal para facilitar la retención de dinero pagado en concepto de IVA.

D. *El principio de seguridad jurídica*

41. Si el Tribunal de Justicia aceptara la interpretación sostenida por el Reino Unido, se originaría una considerable inseguridad en torno a la aplicación de la Sexta Directiva. Dicha interpretación significaría que si los operadores quisieran asegurarse en el momento de realizar una operación de que estaban naciendo para ellos derechos y obligaciones con arreglo al sistema del IVA, tendrían que predecir si los bienes concretos objeto de la operación volverían en algún momento a manos de un operador que ya hubiera intervenido en la cadena de entregas. De ser así, necesitarían también tener conocimiento de cualquier «desaparición» posterior del operador.³⁵ Entre tanto, debería tenerse en cuenta la posibilidad de que

32 — Sentencia Fischer, antes citada, apartados 19 a 23 y 28. En cuanto al fundamento legal del razonamiento del Tribunal de Justicia, el Abogado General Jacobs señala en el punto 20 de sus conclusiones en el asunto Witzemann que «el auténtico fundamento del principio es algo oscuro» y que «no se puede insinuar que exista algún principio fundamental de Derecho que impida gravar las transacciones ilícitas» [sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477)]. En esencia, el Tribunal de Justicia considera que el IVA se aplica a las actividades que entran dentro del ámbito de la economía normal, bien porque son legítimas o porque pueden competir con actividades económicas legítimas. Fuera de dicho ámbito, el principio de neutralidad fiscal no entra en juego. Véanse también las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 11 de marzo de 1999 en el asunto Coffeshop «Siberië», antes citado, punto 16.

33 — Sentencia Senta Einberger, antes citada, apartado 15. Véanse también la sentencia Witzemann, antes citada, y el punto 20 de las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto Goodwin y Unstead, antes citado.

34 — Sentencias Salumets y otros, antes citada, apartados 19 y 21; Fischer, antes citada, apartado 20, y de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 12.

35 — La tesis del Reino Unido sólo resultaría aplicable cuando se cumplieran estos requisitos de manera cumulativa. Ni la circularidad de la cadena de entrega ni el hecho de que haya o vaya a haber un operador incumplidor serían suficientes por sí mismos para concluir que una transacción no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA. «El fraude del operador desaparecido» puede tener lugar en una cadena de entrega lineal, en la que, sin embargo, las transacciones que forman parte de la cadena estarían comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA. El comercio circular puede presentarse como un fenómeno económico normal en determinados mercados de materias primas. El sistema del IVA está pensado para poder hacer frente a este fenómeno y las transacciones siguen estando sujetas a gravamen, con independencia de que las mercancías acaben en realidad en manos de un consumidor.

una misma partida pueda contener bienes que son usados para la comisión del fraude y otros que no lo son. De aceptar la alegación del Reino Unido, únicamente estos últimos quedarían sujetas al IVA. Esta interpretación del concepto de «actividad económica» es contraria al principio de seguridad jurídica, que es un principio general de Derecho comunitario que debe ser respetado por los Estados miembros al aplicar la Sexta Directiva. Como han alegado acertadamente Optigen, Fulcrum y Bond House, la interpretación del Reino Unido puede tener un efecto disuasorio del comercio legítimo.³⁶

E. Modos de combatir el fraude en cadena

42. El Reino Unido parece plantearse la lucha contra el fraude en cadena, o al menos

la eliminación de los problemas que plantea, mediante una limitación del ámbito de aplicación del sistema del IVA. En mi opinión, el Tribunal de Justicia no debería respaldar este enfoque. Se estaría trasladando drásticamente la esencia del problema de las autoridades tributarias al sector privado, a costa del comercio legítimo y del funcionamiento correcto del sistema del IVA. Además, disuadiría a los Estados miembros de adoptar medidas adecuadas para combatir el fraude en cadena.³⁷ A este respecto, debe señalarse que si una actividad está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ello no significa que los Estados miembros pierdan su competencia para adoptar medidas para combatir dicha conducta fraudulenta. De hecho, el artículo 21 de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros la posibilidad de introducir una responsabilidad fiscal solidaria. Por consiguiente, puede considerarse que un sujeto pasivo viene obligado al pago del IVA debido por la persona con la que contrató, si tiene conocimiento de las actividades fraudulentas de ésta, o si debería haberlo tenido.³⁸ Varios Estados miembros han adoptado medidas de ese tipo para combatir el fraude en cadena.³⁹

36 — Véase, en el mismo sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden and Holin Groep (asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337), apartados 57, 58, 65 y 69. Véase, por analogía, la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 24; véanse también las sentencias de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 26; Schloßstraße, antes citada, apartado 44; de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 44, y de 26 de abril de 1988, Kriicken (316/86, Rec. p. 2213), apartado 22. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que la exigencia de seguridad jurídica debe observarse de un modo todavía más estricto en el caso de normas que pueden tener consecuencias económicas, para que los interesados puedan conocer con detalle el alcance de sus derechos y obligaciones. Véanse, por ejemplo, las sentencias 15 de diciembre de 1987, Irlanda/Comisión (325/85, Rec. p. 5041), apartado 18; de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión (326/85, Rec. p. 5091), apartado 24; Sudholz, antes citada, apartado 34, y, en el mismo sentido, la sentencia de 9 de julio de 1981, Gondrand Frères (169/80, Rec. p. 1931), apartado 17.

37 — Por ejemplo, el juego ilegal es una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. Bien es verdad que ello no impide que los Estados miembros adopten medidas contra el juego ilegal. Véase la sentencia Fischer, antes citada. Véase también, de modo expreso, el apartado 24 de la sentencia dictada en el asunto Lange, antes citada.

38 — Precisamente en este contexto debería analizarse si los operadores tenían de hecho conocimiento, o deberían haberlo tenido, de la existencia de un fraude y no, como sugiere el Gobierno danés, en el contexto de la definición de «actividad económica».

39 — Incluido, entre tanto, el Reino Unido (véase el capítulo 18 de la Finance Act 2003).

IV. Conclusión

43. A la luz de estas consideraciones, opino que el Tribunal de Justicia debe dar la siguiente respuesta a la High Court of Justice:

«Para determinar si una transacción en una cadena de entregas constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, 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, la transacción debe considerarse individualmente y en sí misma. Las transacciones que forman parte de una cadena de entregas circular en la que un operador se apropia indebidamente de las cantidades que se le pagan en concepto de IVA, en lugar de declararlas a las autoridades tributarias, no dejan de constituir, por ese motivo, una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.»