Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 11 de septiembre de 2014[1]

Asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)
contra
Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof
y
Turbu.com BV (C-163/13)
Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)
contra
Staatssecretaris van Financiën
[Peticiones de decisión prejudicial

planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«IVA — Régimen transitorio de los intercambios entre los Estados miembros — Bienes expedidos o transportados en el interior de la Unión Europea — Fraude cometido en el Estado miembro de llegada — Toma en consideración del fraude en el Estado miembro de expedición — Exención»

Introducción

1. Según un reciente estudio realizado a iniciativa de la Comisión Europea, la pérdida de ingresos procedentes del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») ascendió en 2011, en los Estados miembros, a 193 millones de euros, lo cual representa el 18 % de los ingresos adeudados y el 1,5 % del Producto Interior Bruto.[2] Aunque esta pérdida se debe a múltiples razones, el fraude es una de las principales. Por ello, no sorprende que la lucha contra el fraude del IVA se haya convertido en una preocupación particularmente importante de las administraciones y de los órganos jurisdiccionales nacionales. Desde hace cierto tiempo, este problema ocupa asimismo un lugar cada vez más importante en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

2. El sistema de la tributación de los intercambios intracomunitarios constituye un terreno particularmente propicio para el fraude, cuyo modo de operar consiste en utilizar los mecanismos del IVA para obtener beneficios indebidos en la forma de deducciones, exenciones y devolución del impuesto. Aún más recientemente, diversas sentencias del Tribunal de Justicia han abordado este problema. Los presentes asuntos acumulados ofrecen la oportunidad de desarrollar y completar esta jurisprudencia. En efecto, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) pregunta al Tribunal de Justicia sobre el alcance de las competencias y de las obligaciones de las autoridades y de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros frente a este tipo de fraude, a falta de disposiciones expresas relativas a estas competencias y obligaciones en Derecho nacional.

1 — Lengua original: francés.

2 — Véase el comunicado de prensa de la Comisión de 19 de septiembre de 2013, IP/13/844.

Marco normativo

Derecho de la Unión

3. El derecho a deducir el impuesto soportado es uno de los principales mecanismos de funcionamiento del IVA. En la época de los hechos de los asuntos principales, este derecho estaba establecido en 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,[3] en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995[4] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su versión resultante del artículo 28 *septies* de esta misma Directiva. Los apartados 2, letras a) y d), y 3, letra b), de dicho artículo tienen el tenor siguiente:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]

d) el [IVA] debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

[…]

b) de sus operaciones exentas conforme […] al artículo 28 *quater*, partes A […].»

4. El régimen aplicable a las entregas de bienes entre sujetos pasivos de diferentes Estados miembros se basa en el principio de exención en el Estado miembro de entrega (denominada, en ese caso, entrega intracomunitaria), manteniéndose el derecho a deducción del impuesto soportado, y la imposición en el Estado miembro de adquisición (denominado adquisición intracomunitaria) al tipo en vigor en dicho Estado. Este tipo de exención a veces se califica de «imposición a tipo cero». Debe distinguirse de una exención «clásica», que no da derecho a deducción. Este último tipo de exención tiene por efecto sustraer la operación del ámbito de aplicación del sistema del IVA. No sucede así en el caso de la exención de entregas intracomunitarias, que únicamente traslada la competencia fiscal del Estado miembro de entrega al Estado miembro de adquisición, manteniendo la operación bajo el régimen del IVA. Sólo en este contexto cabe hablar de un «derecho a exención». Por otro lado, dado que la adquisición intracomunitaria concede inmediatamente un derecho a deducción, el importe del impuesto adeudado en virtud de dicha adquisición es cero (autoliquidación del impuesto). Sólo después de haber efectuado una entrega gravada por la que se repercute el impuesto, el comprador estará obligado al pago del impuesto facturado con ocasión de esta entrega. Estas reglas se desprenden en particular de los artículos 28 *bis*, 28 *ter* y 28 *quater* de la Sexta Directiva.

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

4 — DO L 102, p. 18.

5. Así, el artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva dispone:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1.

[…]

3. Se considerará "adquisición intracomunitaria" de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

[…]»

6. Según el artículo 28 *ter*, parte A, de dicha Directiva:

«1. Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), sin embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del [IVA] bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

No obstante, si, en aplicación del apartado 1, la adquisición queda gravada por el Impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también, en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del [IVA] bajo el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.A efectos del párrafo primero, se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

— que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del Estado miembro al que se hace referencia en el apartado 1, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater*,

— que el adquirente haya cumplido las obligaciones de declaración establecidas en el último párrafo de la letra b) del apartado 6 del artículo 22.»

7. El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

Derecho neerlandés

8. Las disposiciones de la Sexta Directiva antes mencionadas han sido transpuestas al Derecho neerlandés en los artículos 9, 15, 17 *ter* y 30 de la wet op de omzetbelasting (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio 1968. [5]

9. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Derecho neerlandés no contiene ninguna disposición expresa que supedite el derecho a deducción, exención o devolución del impuesto a la condición de que la operación no forme parte de un fraude fiscal del que el sujeto pasivo tenía o habría debido tener conocimiento.

Hechos de los asuntos principales, cuestiones prejudiciales y procedimiento

Asunto C-131/13

10. Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (en lo sucesivo, «Italmoda»), sociedad de Derecho neerlandés, desarrolla sus actividades en el ámbito de la comercialización de calzado. En la época de los hechos del asunto principal, es decir, entre los años 1999 y 2000, realizó igualmente operaciones con material informático. Dicho material, adquirido por Italmoda en los Países Bajos y en Alemania, fue vendido y entregado a clientes sujetos al IVA en Italia. En cuanto atañe a los bienes procedentes de Alemania, habían sido adquiridos por Italmoda con el número de identificación a efectos del IVA neerlandés (adquisición sujeta al IVA del Estado del número de identificación en el sentido del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva), pero transportados directamente desde Alemania a Italia.

11. En cuanto atañe a los bienes adquiridos en los Países Bajos, Italmoda efectuó todas las declaraciones necesarias y dedujo el impuesto soportado en sus declaraciones del IVA. En cambio, en lo relativo a los bienes procedentes de Alemania, Italmoda no declaró ni la entrega intracomunitaria en dicho Estado miembro ni la adquisición intracomunitaria en los Países Bajos, pese a que dicha operación había quedado exenta en Alemania. En Italia, los compradores no declararon ninguna de estas adquisiciones intracomunitarias y no se abonó el IVA. Las autoridades tributarias italianas procedieron a la recaudación del impuesto adeudado y negaron a dichos compradores el derecho a deducción.

5 — *Staatsblad* 1968, nº 329.

12. Al estimar que Italmoda había participado conscientemente en un fraude destinado a evadir el IVA en Italia, las autoridades tributarias neerlandesas denegaron a esta última el derecho a exención por las entregas intracomunitarias destinadas a dicho Estado miembro, el derecho a deducción del impuesto soportado y el derecho a la devolución del impuesto abonado por las mercancías procedentes de Alemania, por lo que se practicaron a Italmoda tres liquidaciones complementarias. El recurso de Italmoda contra estas liquidaciones fue estimado en primera instancia por el Rechtbank te Haarlem, el cual ordenó a las autoridades tributarias que resolvieran de nuevo. Sin embargo, Italmoda interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia ante el Gerechtshof te Amsterdam. Mediante sentencia de 12 de mayo de 2011, este último anuló tanto la sentencia del Rechtbank te Haarlem como las liquidaciones complementarias.

13. El Staatssecretaris van Financiën interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso de casación contra esta resolución. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden planteó las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1. ¿Deben denegar las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del Derecho de la Unión Europea, la aplicación de la exención respecto a una entrega intracomunitaria, de un derecho a la deducción del IVA por la compra de bienes que tras dicha compra son enviados a otro Estado miembro, o bien la devolución del IVA derivada de la aplicación del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, cuando sobre la base de datos objetivos consta que existe un fraude del IVA en relación con los bienes de que se trata y el sujeto pasivo sabía o debía saber que participaba en tales operaciones, si la ley nacional no prevé en tales circunstancias que se deniegue la exención, la deducción o la devolución?

2. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿deben también denegarse la exención, la deducción o la devolución antes citadas si la evasión del IVA se ha producido en otro Estado miembro (distinto del Estado miembro de envío de las mercancías) y el sujeto pasivo era consciente del fraude del IVA, o debía serlo, pese a que el sujeto pasivo ha cumplido en el Estado miembro de envío todos los requisitos (formales) que las disposiciones legislativas nacionales vinculan a la exención, la deducción o la devolución, y siempre ha facilitado a la Administración tributaria de dicho Estado miembro todos los datos relativos a los bienes, el envío y los compradores en el Estado miembro de llegada de las mismas?

3. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿qué debe entenderse por la expresión "quedado sujeta", contenida en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, (final del) párrafo primero, de la Sexta Directiva: la asunción de la responsabilidad, en la declaración del IVA legalmente prevista, del IVA adeudado por la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada, o bien —a falta de tal asunción de responsabilidad— la adopción de medidas para su regularización por parte de las autoridades tributarias del Estado miembro de llegada? ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a esta cuestión el hecho de que la operación de que se trate forme parte de una cadena de operaciones dirigida a evadir el IVA en el país de llegada y el sujeto pasivo [supiera] o [hubiera debido] saber de tal circunstancia?»

Asunto C-163/13

14. Turbu.com BV (en lo sucesivo, «Turbu.com»), sociedad de Derecho neerlandés, gestiona un negocio de venta de material informático, de telecomunicaciones y de software al por mayor. En el período comprendido entre los meses de agosto y diciembre de 2001, Turbu.com efectuó varias entregas intracomunitarias de teléfonos móviles, aplicando la exención prevista y deduciendo el impuesto soportado. Tras una instrucción penal de los servicios de investigación fiscal, el director de Turbu.com fue condenado en 2005 por falsedad documental y entrega de una declaración fiscal incompleta e inexacta.

15. Con ocasión de esta instrucción penal, las autoridades tributarias consideraron que Turbu.com había aplicado erróneamente la exención a dichas entregas y giraron contra ésta una liquidación complementaria. A raíz de los recursos interpuestos por la sociedad afectada, dicha liquidación fue confirmada en primera instancia por el Rechtbank te Breda, y posteriormente por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mediante sentencia de 25 de febrero de 2011.

16. Turbu.com interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden planteó la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben denegar las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del Derecho de la Unión Europea, la exención del IVA por una entrega intracomunitaria cuando resulta acreditado, mediante datos objetivos, que se da un fraude o un abuso y el sujeto pasivo sabía o habría debido saber que participaba en ellos, si la legislación nacional no prevé en tales circunstancias la denegación de la exención?»

Asunto C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (en lo sucesivo, «TMP»), sociedad de Derecho neerlandés, desarrolla su actividad en el ámbito del comercio de teléfonos móviles. En el mes de julio de 2003, efectuó entregas intracomunitarias de teléfonos móviles, aplicando la exención prevista y solicitando el reembolso del impuesto soportado por la adquisición de estos teléfonos a empresas establecidas en el territorio de los Países Bajos. Al comprobar la existencia de diversas irregularidades en las declaraciones efectuadas por TMP, tanto en relación con operaciones anteriores como por dichas entregas intracomunitarias, las autoridades tributarias neerlandesas denegaron la devolución. Esta decisión fue anulada por el Rechtbank te Breda, cuya sentencia fue anulada a su vez por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mediante sentencia de 25 de febrero de 2011.

18. TMP interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden planteó la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben denegar las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del Derecho de la Unión Europea, el derecho a deducción cuando resulta acreditado, mediante datos objetivos, que se da un fraude o un abuso y el sujeto pasivo sabía o habría debido saber que participaba en ellos, si la legislación nacional no prevé en tales circunstancias la denegación del derecho a deducción?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. Las peticiones de decisión prejudicial fueron presentadas en la Secretaría del Tribunal de Justicia, respectivamente, el 18 de marzo (C-131/13) y el 2 de abril de 2013 (C-163/13 y C-164/13). Los tres asuntos fueron acumulados a efectos de la fase escrita, oral y de la sentencia mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de abril de 2013. Han presentado observaciones escritas Italmoda, Turbu.com y TMP, los Gobiernos neerlandés y del Reino Unido, así como la Comisión. Italmoda, Turbu.com, TMP, los Gobiernos italiano, neerlandés y del Reino Unido, así como la Comisión, estuvieron representados en la vista celebrada el 5 de junio de 2014.

Apreciación

Sobre la admisibilidad

Sobre la primera cuestión prejudicial del asunto C-131/13

20. Italmoda cuestiona la admisibilidad de la primera cuestión en el asunto C-131/13, pues a su juicio se trata de una cuestión de Derecho nacional.

21. Consta que la interpretación y la aplicación del Derecho nacional corresponden a los órganos jurisdiccionales nacionales. Ahora bien, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente versa sobre el alcance de las competencias y de las obligaciones que se derivan de las disposiciones del Derecho de la Unión para las autoridades y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros en cuanto atañe a la deducción, la exención y la deducción del IVA. Por consiguiente, la alegación de Italmoda carece de fundamento.

Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-131/13

22. La Comisión cuestiona la admisibilidad de la segunda cuestión en el asunto C-131/13. A su juicio, esta cuestión se basa en el supuesto según el cual el sujeto pasivo ha cumplido correctamente todas las obligaciones que le incumben en materia de información frente a las autoridades tributarias en el Estado miembro de entrega, lo cual no ocurre a su juicio en el asunto principal.

23. Sin embargo, como demostraré *infra*, en el caso de un fraude del IVA en el marco de entregas intracomunitarias, el hecho de que el sujeto pasivo implicado en dicho fraude haya cumplido correctamente todas sus obligaciones en el Estado miembro de entrega no resulta forzosamente pertinente para la apreciación de su derecho a la deducción, a la exención o a la devolución de dicho impuesto. Considero, pues, que procede declarar la admisibilidad de la segunda cuestión formulada en el asunto C-131/13.

Remisiones prejudiciales en los asuntos C-163/13 y C-164/13

24. Según la Comisión, las remisiones prejudiciales en los asuntos C-163/13 y C-164/13 son inadmisibles, debido a que no se han determinado todavía los elementos fácticos y jurídicos de los asuntos principales y las cuestiones planteadas tienen un carácter hipotético.

25. Ciertamente, según jurisprudencia reiterada, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. [6] Incumbe al órgano jurisdiccional nacional decidir en qué fase del procedimiento procede plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. [7] La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta patente que la interpretación solicitada del Derecho comunitario no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas. [8]

6 — Sentencia Melki y Abdeli (C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363), apartado 27.

7 — Sentencia Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333), apartado 39, y jurisprudencia citada.

8 — Sentencia Melki y Abdeli (EU:C:2010:363), apartado 27 y jurisprudencia citada.

26. Ha de hacerse constar a este respecto que, según las resoluciones de remisión de los asuntos C-163/13 y C-164/13, el órgano jurisdiccional remitente consideró fundados todos los motivos de casación, bien porque los hechos alegados no habían sido probados, bien por la falta de motivación de que adolecía la sentencia impugnada. En particular, en el asunto C-163/13 no se probó, según el órgano jurisdiccional remitente, si había tenido efectivamente lugar la entrega intracomunitaria para la que se había solicitado la exención. El órgano jurisdiccional remitente consideró igualmente fundado el motivo mediante el cual Turbu.com negaba haber participado con conocimiento de causa en un fraude del IVA. En el asunto C-164/13, según el órgano jurisdiccional remitente, no se había acreditado suficientemente la propia existencia de un fraude y la Administración tributaria no adujo en segunda instancia la participación de TMP en tal fraude.

27. El representante de Turbu.com y de TMP afirmó en la vista que las cuestiones prejudiciales formuladas en esos dos asuntos eran pertinentes puesto que, en el caso de respuesta negativa del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente podría anular las liquidaciones complementarias sin devolver los asuntos al órgano jurisdiccional de segunda instancia. Sin embargo, no me parece que ésta sea la intención del órgano jurisdiccional remitente. En esos dos asuntos, los motivos de casación formulados por los demandantes en el asunto principal no versan en modo alguno sobre el problema suscitado en las cuestiones prejudiciales, a saber, la eventual competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales para denegar a los sujetos pasivos, respectivamente, el derecho a la deducción o a la exención. Solamente en el caso de que «proceda tras la remisión (al órgano jurisdiccional de segunda instancia) hacer constar» [9] que ha existido fraude y que los demandantes en el asunto principal lo sabían o habrían debido saber, las cuestiones prejudiciales serían pertinentes.

28. En primer lugar, ha de considerarse, pues, que las cuestiones de los asuntos C-163/13 y C-164/13 tienen un carácter hipotético. En segundo lugar, ha de hacerse constar que, en los dos procedimientos principales, los hechos no se han probado todavía y siguen siendo controvertidos. Ha de subrayarse que no se trata aquí de hechos que constituirían una mera ilustración de la aplicación de las normas jurídicas, sino de hechos tales como la existencia del fraude, el carácter real o ficticio de una entrega o incluso la participación con conocimiento de causa del interesado en dicho fraude. Pues bien, estas circunstancias fácticas resultan determinantes para apreciar la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales para denegar a los sujetos pasivos los diferentes derechos derivados del sistema común del IVA. Me parece, pues, que en estos dos asuntos el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos fácticos necesarios para responder de forma útil las cuestiones que se le plantean.

29. Ha de añadirse a este respecto que, en el mecanismo complejo del IVA, el pago, la deducción y la exención del impuesto a menudo no se corresponden con verdaderas operaciones financieras, sino con simples asientos contables. Pues bien, las empresas no disponen de fondos que les permitan hacer frente a los pagos imprevistos del impuesto. Una denegación del derecho a deducción puede constituir, pues, un grave problema económico para la empresa, que incluso puede llegar a una suspensión de pagos. Reviste, pues, una importancia primordial que las autoridades tributarias y los órganos jurisdiccionales adopten estas decisiones de denegación basándose en elementos e indicios que prueben la participación consciente del sujeto pasivo en el fraude. Los derechos derivados del sistema del IVA no pueden denegarse únicamente sobre la base de meras sospechas o presunciones, que obliguen al sujeto pasivo a probar *a posteriori* su buena fe.

9 — Según la formulación exacta de las resoluciones de remisión en los asuntos C-163/13 y C-164/13.

30. Por estos motivos me parece que el Tribunal de Justicia debería declarar la inadmisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial en los asuntos C-163/13 y C-164/13. Desde un punto de vista práctico, dado que la primera cuestión formulada en el asunto C-131/13 engloba las cuestiones formuladas en estos dos asuntos, si resultase que la respuesta a estas cuestiones es útil para el órgano jurisdiccional remitente o bien, lo que es más probable, para el órgano jurisdiccional de segunda instancia, tal respuesta podrá deducirse fácilmente de la respuesta dada en la misma sentencia en el asunto C-131/13.

Análisis de las cuestiones prejudiciales en el asunto C-131/13

El fraude denominado «del operador desaparecido»

31. Ha de admitirse que el sistema del IVA es bastante complejo. Esta complejidad presenta ventajas: la imposición de todos los bienes y servicios, la perfecta neutralidad del impuesto para las empresas y una relativa facilidad de recaudación para las autoridades tributarias, dado que son los propios sujetos pasivos los que realizan la mayor parte del trabajo. No obstante, el funcionamiento correcto de este sistema precisa de la buena fe de los operadores. En efecto, la otra cara de la moneda supone que la complejidad de este sistema facilita un fraude basado en la utilización de sus propios mecanismos.

32. De entre los tipos de fraude basados en los mecanismos del IVA, uno de los más habituales es el fraude denominado «del operador desaparecido» (a partir del concepto inglés «missing trader»). Su modo de operar ha sido descrito en numerosas ocasiones,[10] si bien, para la correcta comprensión de las presentes conclusiones, me parece útil recordar sus principales características.

33. El origen de un fraude suele ser una entrega intracomunitaria. El régimen de tributación de los intercambios entre Estados miembros introducido en el capítulo XVI *bis* de la Sexta Directiva resulta particularmente propicio para el fraude, pues permite efectuar una entrega exenta, si bien generando un derecho a deducción, sin cumplir las complejas formalidades relativas, por ejemplo, a la exportación. El operador 1 efectúa pues una entrega desde el Estado miembro A al Estado miembro B. No adeuda cantidad alguna a las autoridades tributarias del Estado A, pues la entrega intracomunitaria está exenta; en cambio, tiene derecho a la deducción del impuesto soportado por las mismas mercancías. Puede deducir este impuesto de la cuota del impuesto que adeudará por otras operaciones o bien solicitar su devolución.

34. En el Estado miembro B, el operador 2 efectúa una adquisición intracomunitaria. Ésta está gravada al tipo en vigor en el Estado B, pero dicho impuesto resulta inmediatamente deducible. En la práctica, en caso de fraude, esta adquisición no se declarará siquiera. El operador 2 revende la misma mercancía a un operador 3 en el mismo Estado miembro. Dado que esta operación está gravada, el operador 2 factura al operador 3 el precio incrementado en el IVA, y después, a diferencia de cuanto habría debido hacer, no paga este impuesto a las autoridades tributarias, sino que se lo embolsa y desaparece. Se trata, pues, del operador desaparecido. Normalmente, la mercancía sigue circulando aún entre varios operadores para disimular mejor el fraude ante las autoridades tributarias, y después es vendida en el mercado negro sin IVA o bien de forma legal, pero a bajo precio; asimismo, puede ser objeto de otra

10 — Me apoyo principalmente en un análisis muy detallado de este fenómeno recogido en Limbourg, N.: «Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA», *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruselas, 2013, pp. 63 a 93. Véanse también, en particular, Griffioen, M., y van der Hel, L.: «New European Approach to Combat VAT Fraud?», *Intertax*, vol. 42, 2014, nº 5, pp. 298 a 305; Wolf, R.A.: «VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective», *Intertax*, vol. 39, 2011, nº 1, pp. 26 a 37; Pabiański, T., y Śliż, W.: «Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT», *Przegląd podatkowy*, nº 1, 2007, pp. 18 a 27, y nº 3, 2007, pp. 13 a 23. Véanse asimismo las conclusiones presentadas por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en los asuntos acumulados Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:174), puntos 27 a 35.

entrega intracomunitaria o bien ser exportada a un tercer país. Esta última reventa debe permitir a los organizadores del fraude no pagar, en última instancia, IVA alguno, o bien abonar un importe muy reducido. Asimismo, la misma mercancía puede volver al operador 1, que la introducirá de nuevo en el circuito. Se habla pues de un «fraude de tipo carrusel».

35. Este tipo de fraude puede afectar a diversas categorías de bienes. No obstante, mercancías como las piezas de ordenadores o los teléfonos móviles son objetos que gozan de la predilección de los defraudadores, pues presentan un fuerte valor unitario y son de fácil transporte.

36. La dificultad de prevenir y combatir este tipo de fraude radica en el hecho de que todas las operaciones del circuito son legales y se efectúan en observancia de las obligaciones tributarias. Además, es posible que algunos operadores de la cadena de entregas ni siquiera sean conscientes de que participan en un fraude y actúen de buena fe. Es únicamente el operador desaparecido el que incurre en un fraude propiamente dicho al no pagar el impuesto adeudado a las autoridades tributarias. No obstante, lo habitual es que este operador realice operaciones bajo el número de identificación a efectos del IVA de otra empresa que ignora tal circunstancia o se presente bajo la forma de una sociedad constituida a nombre de un «hombre de paja», en general una persona de extracción social desfavorable que haya permitido la utilización de su identidad sin medir el alcance de sus actos. Después del fraude, sus organizadores desaparecen y las autoridades fiscales se hallan frente a una persona que carece de todo patrimonio, incapaz de asumir responsabilidad económica alguna.

37. No debe entenderse este tipo de fraude como una cadena de entregas «normal», en la cual se introduce un defraudador que se ha limitado a no realizar el pago adeudado a las autoridades tributarias. Incluso si ocurre que se utilizan empresas normales, con su pleno acuerdo o a sus espaldas, como eslabones de la cadena de entrega, todo ello constituye una actividad organizada exclusivamente al objeto de cometer el fraude fiscal. El fisco no es la única víctima del procedimiento. Dado que se trata de operaciones comerciales realizadas exclusivamente al objeto de cometer el fraude y que se elude el pago del IVA, el provecho de los defraudadores no procede del margen de beneficio, sino del fraude en sí. En efecto, pueden permitirse aplicar precios muy inferiores a los del mercado, lo cual perjudica a los operadores económicos honrados. En casos extremos, en un mercado determinado, la actividad económica legal puede hacerse imposible por su falta de rentabilidad, debida a los bajos precios derivados del fraude. Además, el fraude fiscal viene a menudo acompañado de otros actos reprochables, tales como la falsificación.

38. Según las autoridades neerlandesas, las operaciones en cuestión en el asunto principal forman parte de un fraude denominado «del operador desaparecido». Por tanto, habrán de analizare las cuestiones prejudiciales atendiendo a las características de este tipo de fraude antes recordadas.

Sobre la primera cuestión prejudicial

39. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si puede denegarse el derecho a deducción, exención o devolución del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria a un sujeto pasivo que sabía o habría debido saber que participaba en un fraude, a pesar de la inexistencia de disposiciones específicas en este sentido en el Derecho nacional. Aun cuando difieran las disposiciones legislativas y el estado de la jurisprudencia relativo a cada uno de los derechos en cuestión (deducción, exención, devolución), resulta a mi juicio posible, e incluso deseable, dar una respuesta única a esta cuestión. Comenzaré por una breve exposición de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia.

– Jurisprudencia relativa a los derechos de los sujetos pasivos en caso de fraude

40. El buen funcionamiento del sistema del IVA necesita una delimitación justa y equitativa entre, por un lado, los principios de neutralidad y de territorialidad del impuesto, cuya observancia deben permitir los derechos a la deducción, a la exención y, en su caso, a devolución y, por otro lado, la lucha contra el fraude fiscal. Así, en lo relativo al derecho a deducción, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. [11] En cuanto atañe al derecho a la exención de las entregas intracomunitarias, el Tribunal de Justicia ha declarado que permite evitar la doble imposición y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. [12] La jurisprudencia relativa a la devolución es menos numerosa, pero, por ejemplo, se ha declarado, en relación con una devolución del impuesto soportado que no ha podido ser imputado al impuesto adeudado, que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución, estas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. [13] Dado que toda devolución del impuesto no adeudado contribuye a la observancia del principio de neutralidad, esta regla puede tener un alcance general.

41. Al mismo tiempo, el Tribunal de Justicia ha afirmado en repetidas ocasiones que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y el abuso es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. [14] El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que el principio jurisprudencial según el cual los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva se aplica asimismo en el ámbito del IVA. [15]

42. De lo anterior se desprende que, en el supuesto de abuso o de fraude, el sujeto pasivo no puede invocar su derecho a deducción del impuesto soportado. [16] En el caso concreto de un fraude «de tipo carrusel», que se vincula a un fraude denominado «del operador desaparecido», este principio se ha ampliado a todos los sujetos pasivos que, aun cuando no fueran ellos mismos autores del fraude, sabían o habrían debido saber que participaban en un fraude del IVA. En efecto, según el Tribunal de Justicia, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, debe considerarse que estos sujetos han participado en dicho fraude, con independencia de la cuestión de si obtienen o no de ello un beneficio. [17] Por consiguiente, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a estos sujetos pasivos el derecho a deducir. [18] En efecto, tal interpretación puede impedir las operaciones de fraude al dificultar su realización. [19] Esta jurisprudencia ha sido confirmada recientemente. [20]

43. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que la jurisprudencia relativa al derecho a deducir era aplicable por analogía a los asuntos relativos al derecho a la exención de las entregas intracomunitarias. Para que se conceda este derecho, puede exigirse, en consecuencia, que el proveedor se asegure de que la operación que realiza no le conduce a participar en un fraude fiscal. [21]

11 — Véanse, en particular, las sentencias BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223), apartado 18; Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 15, y Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 24.

12 — Véase, en particular, la sentencia Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 23.

13 — Sentencia Sosnowska (EU:C:2008:395), apartado 17.

14 — Véanse, entre otras, las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263), apartado 76; Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 71, y Sosnowska (EU:C:2008:395), apartado 22.

15 — Véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartados 68 a 70 y jurisprudencia citada, y Maks Pen (EU:C:2014:69), apartado 26.

16 — Véanse, en particular, las sentencias Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), apartado 32 y Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartado 85.

17 — Sentencia Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

18 — *Ibídem*, apartado 59.

19 — *Ibídem*, apartado 58.

20 — Sentencia Maks Pen (EU:C:2014:69), apartados 26 y 27.

21 — Sentencia Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 65.

44. El paso decisivo en la evolución de esta línea jurisprudencial se dio en una sentencia de la Gran Sala de 2010.[22] Si bien el fraude en cuestión en el asunto que dio lugar a dicha sentencia no era un fraude típico «del operador desaparecido», las conclusiones a las que llegó el Tribunal de Justicia tienen un carácter universal en lo que atañe al derecho a la exención de una entrega intracomunitaria en caso de fraude. La cuestión de Derecho esencial en ese asunto fue formulada, muy acertadamente a mi juicio, por el Abogado General Cruz Villalón en estos términos: «[…] se trata de determinar si la buena fe es un elemento indispensable para disfrutar de la exención por entregas intracomunitarias».[23] En sus conclusiones, después de un análisis detallado de la jurisprudencia pertinente, el Abogado General Cruz Villalón dio una respuesta negativa a esta cuestión, invocando los principios de territorialidad, de neutralidad y de proporcionalidad.[24] Sin embargo, éste no fue el planteamiento seguido por el Tribunal de Justicia. Éste, en su sentencia, declaró que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros denieguen, en caso de fraude, la concesión de la exención, pues tal denegación entraña un efecto disuasorio que tiene por objeto evitar cualquier tipo de fraude y evasiones fiscales.[25] Además, el Tribunal de Justicia ha considerado que, cuando existen razones fundadas para suponer que la adquisición intracomunitaria correspondiente a la entrega de que se trate podría eludir el pago del IVA, el Estado miembro de partida está obligado a denegar la exención al proveedor.[26] Ni el principio de proporcionalidad, ni los principios de neutralidad, de seguridad jurídica o de protección de la confianza legítima ponen en cuestión esta afirmación. En efecto, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema del IVA no puede invocar legítimamente dichos principios.[27]

45. Si bien la exigencia de buena fe del sujeto pasivo no ha sido expresamente formulada en la sentencia mencionada en el punto anterior, sí subyacía en ella, y ha sido confirmada en una sentencia reciente, en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que, en caso de fraude cometido por el adquirente, está justificado someter el derecho del vendedor a la exención a una exigencia de buena fe. En consecuencia, si un órgano jurisdiccional nacional llegase a la conclusión de que el sujeto pasivo debía o habría debido saber que la operación que efectuó formaba parte de un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitarlo, debe denegarle el derecho a la exención del IVA.[28]

– Buena fe del sujeto pasivo, principio general en materia del IVA

46. Existe pues en la jurisprudencia un principio según el cual, en el supuesto de que la operación forme parte de un fraude, se exige al justiciable buena fe para poder acogerse a la exención de su entrega intracomunitaria. La buena fe se entiende aquí en sentido amplio, más allá de la acepción clásica de dicho concepto. En efecto, cumple la exigencia de buena fe el sujeto pasivo que no sólo no ha participado activamente en el fraude, sino que ni siquiera sabía ni podía saber que estaba implicado en el mismo. Se exige pues que el sujeto pasivo sea honrado pero también, si es necesario, que adopte ciertas precauciones para asegurarse de la regularidad de las operaciones realizadas. Esta segunda exigencia, que denominaría como un deber de diligencia razonable, se explica por la función específica del sujeto pasivo en el sistema del IVA, en el cual no es sólo el obligado al pago del impuesto, sino también su recaudador. El buen funcionamiento del sistema depende pues en una amplia medida del comportamiento de los propios sujetos pasivos.

22 — Sentencia R. (C-285/09, EU:C:2010:742).

23 — Véanse las conclusiones del Abogado General Cruz Villalón en el asunto R. (C-285/09, EU:C:2010:381), punto 43.

24 — *Ibidem*, puntos 57 a 109.

25 — Sentencia R. (EU:C:2010:742), apartados 49 y 50.

26 — *Ibidem*, apartado 52.

27 — *Ibidem*, apartados 53 y 54.

28 — Sentencia Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartados 50 y 54.

47. Además, aun cuando el concepto de «buena fe» no se emplee en el contexto del derecho a deducir el impuesto soportado, dicho principio de buena fe puede deducirse de la jurisprudencia recordada en el punto 42 de las presentes conclusiones. En efecto, según esta jurisprudencia, si la operación forma parte de un fraude, la posibilidad de acogerse al derecho a deducir está supeditada a la buena fe y a la diligencia razonable del sujeto pasivo, es decir, al hecho de no haber participado conscientemente en el fraude y haber adoptado las medidas necesarias para informarse sobre la regularidad de la operación realizada.

48. En cuanto atañe al derecho a la devolución, igualmente mencionado en la cuestión prejudicial, ha de observarse, con carácter preliminar, que en el sistema del IVA la devolución no constituye un derecho autónomo en el mismo sentido que el derecho a la deducción o a la exención. La devolución es un mecanismo de corrección que se utiliza cuando no es posible garantizar la neutralidad del impuesto mediante la aplicación de los mecanismos usuales del sistema del IVA, en particular la deducción.[29] Lo mismo sucede con el mecanismo del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, que prevé la reducción de la base imponible en el Estado miembro que haya atribuido el número de identificación a efectos del IVA, cuando la adquisición esté gravada en el Estado miembro de destino (en el supuesto de que se trate de dos Estados diferentes). Solamente en caso de pago del impuesto en el primer Estado miembro procedería, en su caso, su devolución.

49. El derecho a la devolución está, pues, inseparablemente vinculado al mecanismo cuya corrección garantiza. Así, debe someterse, lógicamente, al mismo trato dispensado al citado mecanismo desde el punto de vista de la aplicación del principio de buena fe. Dicho de otro modo, en el caso de operaciones que formen parte de un fraude, si se le deniega el derecho a deducir o el derecho a la exención al sujeto pasivo que no haya actuado de buena fe con diligencia razonable, debería denegársele igualmente toda eventual devolución relativa a dicho derecho.

50. A mi juicio, debería ocurrir lo mismo con los demás derechos derivados del sistema del IVA, por ejemplo, el derecho a la deducción de la base imponible al amparo del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva. En efecto, la exigencia de la buena fe del sujeto pasivo que haya realizado una operación que forma parte de un fraude refleja el principio general según el cual nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos derivados del sistema jurídico de la Unión. Así pues, ha de distinguirse entre, por un lado, el derecho a deducir y el derecho a la exención y, por otro lado, los demás derechos.

51. No me convence a este respecto el argumento formulado por la Comisión, según el cual los derechos del sujeto pasivo derivados del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva deben tratarse de forma distinta debido a que dicha disposición prevé únicamente un mecanismo de corrección que permite garantizar la neutralidad del impuesto en ciertas entregas intracomunitarias específicas. Por regla general, los mecanismos del sistema del IVA, tales como la deducción del impuesto soportado o la exención de las entregas intracomunitarias, tienen por objeto garantizar que la carga del impuesto sea soportada por el consumidor y que ésta sea neutra para los operadores económicos. Sin embargo, de la jurisprudencia citada en los puntos 40 a 45 de las presentes conclusiones, en la que me apoyo para llegar a la conclusión de que existe un principio general de buena fe, se desprende que los sujetos pasivos que han participado en el fraude de forma voluntaria o por negligencia no pueden invocar legítimamente esta neutralidad del impuesto. En consecuencia, no percibo, desde este punto de vista, ninguna diferencia objetiva entre los diferentes derechos derivados de los mecanismos del sistema del IVA, tales como el derecho a la deducción, a la exención o a la devolución.

29 — Por ejemplo, en el caso de que el importe del impuesto soportado exceda del importe del impuesto adeudado durante el período impositivo considerado.

52. En mi opinión, dicho principio de buena fe está llamado, pues, a aplicarse no solamente al derecho a la deducción y al derecho a la exención, sino también a los demás derechos existentes en el sistema del IVA, así como al derecho a la devolución del impuesto pagado eventualmente vinculado a estos derechos.

53. Sin embargo, la exigencia así impuesta a los sujetos pasivos no es una exigencia de resultado, sino una simple exigencia de medios. Según la expresión empleada por el Tribunal de Justicia, los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones. [30] La determinación de las medidas que puedan razonablemente exigirse al sujeto pasivo depende esencialmente de las circunstancias del caso de autos. No obstante, no cabría exigir a los sujetos pasivos efectuar los controles que incumben normalmente a las autoridades tributarias. [31] El principio de buena fe no actúa pues, únicamente, en detrimento de los sujetos pasivos. Al contrario, en la mayor parte de los asuntos planteados ante el Tribunal de Justicia, el hecho de que el sujeto pasivo no supiera o no pudiera saber que su operación formaba parte de un fraude le permitía conservar su derecho a la deducción o a la exención. [32] En su caso, este derecho se le podía reconocer incluso sin que se cumplieran las condiciones materiales de su nacimiento. [33] Así pues, el principio de buena fe permite garantizar un justo reparto del riesgo de fraude entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos, así como entre las diferentes partes de la operación. [34]

54. Queda por precisar qué se entiende por «operación que forma parte de un fraude» en el contexto del fraude del operador desaparecido. Este tipo de fraude consiste, recuérdese, en una serie de entregas de la que al menos una es una entrega intracomunitaria, a raíz de la cual se percibe el IVA (incluido en el precio) con ocasión de la entrega en una fase posterior, pero no se abona a las autoridades tributarias. Así pues, podría parecer a primera vista que sólo la entrega intracomunitaria en cuestión (y, bien entendido, su corolario, es decir, la adquisición intracomunitaria del mismo bien) forma parte del fraude. Sin embargo, ello supondría soslayar la naturaleza compleja del fraude en cuestión. En efecto, su modo de operar exige realizar varias entregas, tanto en fases anteriores como posteriores. Éste es el elemento más evidente en el caso de un fraude «de tipo carrusel», en el que la misma mercancía pasa varias veces por las manos de los mismos operadores. Por tanto, las entregas sucesivas no tienen más objetivo que el de generar las ocasiones de desviar el impuesto adeudado y de enmascarar a continuación el fraude. Si bien, como es evidente, las circunstancias de cada asunto deben apreciarse caso por caso, no se excluye a primera vista considerar que todas las operaciones de una cadena que entraña un fraude denominado «del operador desaparecido» forman parte de dicho fraude.

55. Con todo, cabe que esté implicado inconscientemente en tal cadena fraudulenta un operador para el que la entrega efectuada constituye una actividad económica normal. Si ha actuado de buena fe y con la diligencia necesaria, estará protegido.

30 — Sentencia Kittel y Recolta Recycling (EU:C:2006:446), apartado 51.

31 — Sentencia Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartados 59 a 65.

32 — Véanse, entre otras, las sentencias Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16); Mahagében y Dávid (EU:C:2012:373), y VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 — Sentencia Teleos y otros (EU:C:2007:548), apartado 2 del fallo. Véase asimismo el asunto que dio lugar a la sentencia Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), en la que no se tenía la certeza de que las mercancías que constituían el objeto de la entrega intracomunitaria en cuestión hubieran abandonado efectivamente el territorio nacional. Pese a ello, el Tribunal de Justicia supeditó la posibilidad de denegar el derecho a la exención a la condición de que el vendedor supiera o hubiera debido saber que la operación formaba parte de un fraude.

34 — Véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros (EU:C:2007:548), apartado 58.

– Necesidad de disposiciones expresas en Derecho nacional

56. El órgano jurisdiccional remitente pretende asimismo saber si los diferentes derechos derivados del sistema del IVA pueden denegarse pese a no existir disposiciones específicas en este sentido en el ordenamiento jurídico nacional. A mi juicio, el reconocimiento de la existencia en dicho sistema de un principio general de buena fe del sujeto pasivo como condición del ejercicio de tales derechos permite responder afirmativamente a esta cuestión.

57. En efecto, esta exigencia de buena fe refleja la prohibición general de abuso y de fraude, así como el principio según el cual nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Aplicado al sistema del IVA, este principio se deriva de la propia sistemática de dicho sistema, de modo que no necesita una concreción legislativa. Del mismo modo que el Tribunal de Justicia no ha necesitado disposiciones específicas en la Sexta Directiva para consagrar la existencia del principio de buena fe, los órganos jurisdiccionales nacionales tampoco tienen necesidad de disposiciones nacionales para aplicar este principio en casos concretos.

58. No me convence el argumento, formulado principalmente por la Comisión en sus observaciones escritas, según el cual la situación del derecho a deducir es diferente a este respecto de la del derecho a la exención de las entregas intracomunitarias. A su juicio, la mención efectuada en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva a las «condiciones [que los Estados miembros] fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales» significaría que la denegación del derecho a la exención necesita una disposición especifica en el Derecho nacional, a diferencia de la denegación del derecho a la deducción, pues en la Sexta Directiva no existe referencia alguna a las normas nacionales para la deducción.

59. En mi opinión, esta interpretación no se ajusta ni a la sistemática ni a la finalidad de la disposición citada. En efecto, dado que el régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros se basa en la información facilitada por los sujetos pasivos, era necesario fijar las diferentes formalidades que permitan a estos últimos probar que se cumplen los requisitos materiales de la exención. La Sexta Directiva encomienda la tarea de fijar estas condiciones materiales a los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de esta competencia, deben actuar de conformidad con los principios de neutralidad, de proporcionalidad y de seguridad jurídica.[35] Ciertamente, las normas así establecidas por los Estados miembros tienen como objetivo, entre otros, impedir los abusos, el fraude y la evasión fiscal. No obstante, no están llamadas a aplicarse únicamente en las operaciones implicadas en un fraude, sino que están destinadas a regular todas las operaciones, cuyo primer nivel se halla en las operaciones lícitas. En cambio, la cuestión de las consecuencias de la vulneración o del abuso de las normas jurídicas relativas al funcionamiento del sistema quedan comprendidas en el ámbito del Derecho de la Unión. Así, el derecho a la exención en caso de fraude queda comprendido en el propio mecanismo del IVA y de los principios generales derivados de la jurisprudencia citada en las presentes conclusiones.

60. La denegación de los derechos derivados del sistema del IVA en caso de implicación del sujeto pasivo en el fraude tampoco es, como afirma Italmoda en sus observaciones, una «pena en sentido material», la cual debe estar prevista por una disposición legislativa anterior, en virtud del artículo 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y del artículo 49 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Dado que la buena fe del sujeto pasivo constituye una condición previa para la adquisición de dichos derechos, su denegación no puede ser considerada una sanción, sino un elemento inherente al sistema del IVA.

35 — Véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros (EU:C:2007:548), apartados 44 y 45.

61. De igual modo, no comparto la opinión expresada por Italmoda, según la cual la aplicación en el presente asunto de la jurisprudencia derivada de las sentencias Kittel y Recolta Recycling [36] y R. [37] — puesto que los hechos del procedimiento principal son anteriores a dichas sentencias— equivale a una aplicación retroactiva de la Ley. En efecto, la obligación de honradez y diligencia en las relaciones comerciales, también frente a las autoridades públicas, es inherente a toda actividad económica, de suerte que los sujetos pasivos no pueden invocar válidamente la ignorancia de tal deber.

62. A este respecto ha de añadirse que, según una reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación. [38] La limitación en el tiempo de los efectos de una decisión prejudicial sólo es posible con carácter excepcional si se cumplen los requisitos necesarios a tal respecto. [39] No ha ocurrido así en las sentencias citadas en el punto 61 de las presentes conclusiones.

63. A la vista de estas consideraciones, debe responderse a la primera cuestión prejudicial formulada en el asunto C-131/13 que las disposiciones de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las autoridades nacionales deben denegar al sujeto pasivo que sabía o habría debido saber que participaba en un fraude el derecho a deducir el impuesto soportado, el derecho a la exención de la entrega intracomunitaria y el derecho a la reducción de la base imponible en virtud del mecanismo previsto en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva, así como todo derecho eventual de devolución correspondiente, incluso en el caso de que no existan disposiciones expresas en tal sentido en la legislación nacional.

Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-131/13

64. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el hecho de que el fraude haya tenido lugar en un Estado miembro distinto del que sería competente para denegar al sujeto pasivo los diferentes derechos influye en la posibilidad o en la obligación de pronunciar tal denegación.

65. A mi juicio, la respuesta debe ser negativa por tres motivos.

66. En primer lugar, dado que el criterio determinante para apreciar el derecho del sujeto pasivo es su actitud, carece de importancia cuál sea el territorio en el que tiene lugar el fraude. Ya se haya cometido dicho fraude en el Estado miembro competente para denegar al sujeto pasivo los diferentes derechos o bien en otro, si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba implicado en el mismo, no actuó en modo alguno de buena fe ni con la diligencia necesaria.

67. En segundo lugar, si bien la fiscalidad sigue siendo una competencia propia de los Estados miembros, no es menos cierto que el sistema del IVA constituye un sistema común cuyos ingresos son transferidos en parte al presupuesto de la Unión. Los Estados miembros tienen, pues, una obligación de cooperación para proteger el buen funcionamiento de este sistema en su totalidad. No se ajustaría a esta obligación el hecho de que puedan o deban limitarse a prevenir únicamente el fraude que haya tenido lugar en sus respectivos territorios.

36 — EU:C:2006:446.

37 — EU:C:2010:742.

38 — Véanse, en particular, las sentencias Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100), apartado 16, y Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33), apartado 55.

39 — Véase, en particular, la sentencia Brzeziński (EU:C:2007:33), apartado 56.

68. Por último, en tercer lugar, ciertos tipos de fraude, como el fraude denominado «del operador desaparecido», se basan precisamente en los mecanismos del régimen de tributación de los intercambios intracomunitarios. En efecto, es la diferencia entre el precio de adquisición intracomunitaria, no gravado con el IVA (puesto que la entrega que es el corolario de aquélla está exenta) y el precio de la entrega del mismo bien efectuado en una operación posterior, incrementando en el IVA (que no se abonará a las autoridades tributarias), lo que garantiza primordialmente la rentabilidad de este tipo de fraude. Además, el hecho de someter la operación fraudulenta a la competencia de las autoridades tributarias de dos Estados distintos hace que sea más difícil detectar el fraude. El mismo fraude cometido en un solo Estado miembro reportaría a los defraudadores únicamente la diferencia entre el impuesto soportado y el adeudado, y sería descubierto rápidamente por las autoridades tributarias mediante la simple comparación de las declaraciones y de las correspondientes facturas. En consecuencia, la prevención del fraude denominado «del operador desaparecido» únicamente por el Estado miembro directamente perjudicado no sería eficaz. Por otro lado, en el supuesto de cadenas de entrega fraudulentas que afectan a varios Estados miembros, podría ser difícil determinar con precisión las pérdidas fiscales exactas sufridas por cada Estado miembro afectado.

Sobre la tercera cuestión prejudicial del asunto C-131/13

69. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación del concepto «quedado sujeta al impuesto» recogida en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, en el caso de respuesta negativa a su primera cuestión. En concreto, mediante esta cuestión se pretende elucidar si la sujeción al impuesto debe ser el resultado de la declaración del adquirente o bien si puede resultar de otras circunstancias, en particular de una reclamación del pago por parte de las autoridades tributarias. Dado que propongo dar una respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, la respuesta a la tercera cuestión carece de objeto. En efecto, puesto que la buena fe del sujeto pasivo es el elemento determinante para el reconocimiento o la denegación del derecho derivado de la disposición en cuestión, la definición de dicho concepto carece de pertinencia, puesto que, a falta de esta buena fe en el caso de autos, el mecanismo previsto en la citada disposición no sería aplicable.

70. Si el Tribunal de Justicia diera una respuesta negativa a la primera cuestión, cuando menos en cuanto atañe al derecho derivado del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, considero que la respuesta a la tercera cuestión se desprende de la interpretación ya dada por el Tribunal de Justicia del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafos segundo y tercero, en virtud de la cual la aplicación del mecanismo previsto en el párrafo segundo queda subordinada a que se den los requisitos cumulativos enunciados en dicho párrafo tercero, entre los cuales figura el requisito de que «el adquirente haya cumplido las obligaciones de declaración». [40]

71. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, asimismo, mediante su tercera cuestión si el hecho de que la entrega de que se trata formaba parte de un fraude que el sujeto pasivo conocía o habría debido conocer es pertinente a efectos de la interpretación del concepto «quedado sujeta al impuesto». No obstante, la cuestión aquí no es la de la interpretación de dicho concepto, sino la de la aplicación o no del mecanismo previsto en la disposición examinada. Pues bien, esta aplicación depende de la respuesta que se dé a la primera cuestión prejudicial.

40 — Sentencia X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217), apartado 36.

Conclusión

72. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial en los asuntos C-163/13 y C-164/13 y que responda del modo siguiente a las cuestiones planteadas en el asunto C-131/13:

«1) Les disposiciones 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse en el sentido de que las autoridades nacionales deben denegar al sujeto pasivo que sabía o habría debido saber que participaba en un fraude el derecho a deducir el impuesto soportado, el derecho a la exención de la entrega intracomunitaria y el derecho a la reducción de la base imponible en virtud del mecanismo previsto en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva, así como todo derecho eventual de devolución correspondiente, incluso en el caso de que no existan disposiciones expresas en tal sentido en la legislación nacional.

2) El hecho de que el fraude haya tenido lugar en un Estado miembro distinto del competente para denegar al sujeto pasivo los derechos enumerados en el punto 1 no influye en la obligación que incumbe a las autoridades nacionales de pronunciar tal denegación.»