

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Primera, Sentencia de 18 Dic. 2014, C-131/2013

Ponente: Rodin, Sinisa.

Nº de Recurso: C-131/2013

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS Y FRAUDE.

Denegación de los derechos a la deducción o a devolución. Interpretación de la Sexta Directiva. En el marco de una entrega intracomunitaria incumbe a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo los derechos a deducción, exención o devolución del IVA (aunque no existan disposiciones del derecho nacional que prevean tal denegación) cuando se acredite que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que mediante la operación en la que basa su derecho, participaba en un fraude en el IVA cometido en una cadena de entregas. Es además posible que el Estado miembro deniegue tales derechos a pesar de que el fraude se haya cometido en un Estado miembro distinto de aquél en que se solicitaron la deducción o devolución, y a pesar también de que el sujeto pasivo cumplió en ese Estado con los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para acogerse a tales derechos.

El Tribunal de Justicia resuelve la cuestión prejudicial planteada interpretando la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en el marco de un litigio suscitado con la denegación de la exención, la deducción o la devolución del Impuesto a unas sociedades debido a la participación en un fraude en el IVA.

Texto

En los asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 22 de febrero y 8 de marzo de 2013, recibidas en el Tribunal de Justicia el 18 de marzo y el 2 de abril de 2013, en los procedimientos entre

Staatssecretaris van Financiën,

y

Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (asunto C-131/13),

y

Turbu.com BV (asunto C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (asunto C-164/13),

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin (Ponente), A. Borg Barthet, E. Levits y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de junio de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof, por el Sr. A.J. de Ruiter;
- en nombre de Turbu.com BV y Turbu.com Mobile Phone's BV, por el Sr. J. Vetter, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman, C. Schillemans y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Christie y la Sra. S. Brighthouse, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. P. Moser, QC, y G. Peretz, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y A. Cordewener, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de septiembre de 2014;

dicta la siguiente

SENTENCIA

1. Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 17, apartados 2 y 3, y 28ter, parte A, 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* (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Dichas peticiones se han presentado en el marco de unos litigios entre el *Staatssecretaris van Financiën* (en lo sucesivo, «Staatssecretaris») y Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (en lo sucesivo, «Italmoda») y entre Turbu.com BV (en lo sucesivo, «Turbu.com») y Turbu.com Mobile Phone's BV (en lo sucesivo, «TMP») y el *Staatssecretaris*, respectivamente, en relación con la denegación de la exención, la deducción o la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a estas sociedades debido a la participación en un fraude en el IVA.

MARCO JURÍDICO

Derecho de la Unión

3. El artículo 17, apartados 2, letras a) y d), y 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, de esta Directiva, dispone lo siguiente:

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

a) 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 todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del [IVA] a que se refiere el apartado 2 en la medida en 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 artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«1. Están también sujetas al [IVA]:

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.

[...]»

5. A tenor del artículo 28 *ter*, parte A, de esta Directiva, titulado «Lugar de adquisiciones intracomunitarias de bienes»:

«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.»

6. El artículo 28 *quater*, parte A, de la citada Directiva establece lo siguiente:

«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

7. El Derecho neerlandés se adaptó a las disposiciones de la Sexta Directiva anteriormente mencionadas mediante la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (*Wet op de omzetbelasting*), de 28 de junio 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329), en particular, mediante los artículos 9, 15, 17 *ter* y 30 de dicha Ley, en su versión aplicable a los litigios principales.

8. Según el órgano jurisdiccional remitente, la legislación neerlandesa no establece que la deducción, la exención o la devolución del IVA se denieguen en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo participaba en un fraude fiscal del que tenía o debería haber tenido conocimiento.

LITIGIOS PRINCIPALES Y CUESTIONES PREJUDICIALES

Asunto C-131/13

9. Italmoda, sociedad neerlandesa, desarrolla su actividad en el sector del comercio de calzado. En la época de los hechos que dieron origen al litigio principal, es decir, durante 1999 y 2000, realizó también transacciones de 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. Los bienes procedentes de Alemania fueron adquiridos por Italmoda con el número de identificación a efectos del IVA neerlandés

de dicha sociedad, por tratarse de adquisiciones sujetas al IVA del Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA, en el sentido del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, pero dichos bienes fueron transportados directamente desde Alemania a Italia.

10. Por lo que se refiere 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 su entrega intracomunitaria en dicho Estado miembro ni su adquisición intracomunitaria en los Países Bajos, aun cuando esta operación había quedado exenta en Alemania. En Italia, los adquirentes no declararon ninguna de estas adquisiciones intracomunitarias ni se abonó el IVA. Las autoridades tributarias italianas denegaron a dichos adquirentes el derecho a deducción y procedieron a recaudar el impuesto adeudado.

11. Al estimar que Italmoda había participado conscientemente en un fraude destinado a eludir el IVA en Italia, las autoridades tributarias neerlandesas denegaron a dicha sociedad el derecho a la exención por las entregas intracomunitarias efectuadas en ese Estado miembro, el derecho a la deducción del impuesto soportado y el derecho a la devolución del impuesto abonado por las mercancías procedentes de Alemania y, en consecuencia, notificaron a Italmoda tres liquidaciones complementarias.

12. El recurso interpuesto por Italmoda contra dichas liquidaciones complementarias fue estimado en primera instancia por el Rechtbank te Haarlem, el cual ordenó a las autoridades tributarias que resolvieran de nuevo.

13. A raíz de un recurso de apelación interpuesto contra dicha sentencia ante el Gerechtshof te Amsterdam (tribunal de apelación de Amsterdam), este tribunal, en una sentencia de 12 de mayo de 2011, anuló la sentencia del Rechtbank te Haarlem y las liquidaciones complementarias controvertidas y declaró que, en el presente caso, no estaba justificado apartarse del régimen normal de percepción del IVA y negarse a aplicar la exención o el derecho a la deducción del IVA. A este respecto, el Gerechtshof te Amsterdam tuvo en cuenta, en particular, que el fraude no había tenido lugar en los Países Bajos, sino en Italia, y que Italmoda había cumplido, en el primero de estos Estados miembros, todos los requisitos legales formales relativos a la aplicación de la exención.

14. El Staatssecretaris van Financiën interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo) contra dicha sentencia. Este órgano jurisdiccional manifiesta, en particular, que, durante el período pertinente en el presente caso, la aplicación de la exención o del derecho a deducción no estaba sujeta, en el Derecho neerlandés, a la condición de que el sujeto pasivo no hubiera colaborado deliberadamente en un fraude en el IVA o a una operación de evasión fiscal. Por lo tanto, se plantea la cuestión de si la colaboración deliberada en tal fraude se opone al derecho a la devolución del IVA, pese a que no existe disposición alguna en tal sentido en el Derecho nacional.

15. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben denegar las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del Derecho de la Unión, la exención del IVA de una entrega intracomunitaria o el derecho a la deducción del IVA por la adquisición de bienes que, tras dicha compra, son enviados a otro Estado miembro o, por último, la devolución del IVA derivada de la aplicación del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, cuando ha quedado acreditado, sobre la base de datos objetivos, que existe un fraude del IVA en relación con dichos bienes y que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esas operaciones, en el supuesto de que el Derecho nacional no prevea en tales circunstancias la posibilidad de denegar la exención, la deducción o la devolución?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben también denegarse la exención, la deducción o la devolución antes citadas cuando el fraude del IVA se produjo en otro Estado miembro (distinto del Estado miembro de expedición de los bienes) y el sujeto pasivo era consciente del fraude, o debía haberlo sido, pese a que dicho sujeto pasivo ha cumplido en el Estado miembro de expedición todos los requisitos (formales) que las disposiciones legislativas nacionales vinculan a la exención, la deducción o la devolución y siempre ha facilitado en dicho Estado miembro todos los datos necesarios relativos a los bienes, al envío y a los compradores establecidos en el Estado miembro de destino?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿qué debe entenderse por el término “sujeta” [al impuesto], contenido en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva: el hecho de declarar, apoyándose en documentos que lo justifiquen, en la declaración del IVA legalmente prevista, el IVA adeudado por la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino, o bien -a falta de tal declaración- el hecho de que las autoridades tributarias del Estado miembro de destino adopten las medidas apropiadas para regularizar esa falta de declaración? ¿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 llevar a cabo un fraude en el IVA en el país de destino y que el sujeto pasivo lo conociera o debiera haberlo conocido?»

Asunto C-163/13

16. Turbu.com, sociedad neerlandesa, gestiona un negocio de venta al por mayor de material informático y de telecomunicación, así como de programas informáticos.

17. 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 al respecto y deduciendo el IVA soportado.

18. A raíz de una investigación de los servicios de información fiscal, las autoridades tributarias neerlandesas consideraron que Turbu.com había estimado erróneamente que dichas entregas estaban

exentas de IVA y le remitieron una liquidación complementaria. Por otra parte, se incoaron procesos penales contra el Director de Turbu.com por fraude en el IVA, que finalizaron con la condena de éste, en 2005, por falsedad documental y presentación de una declaración fiscal incompleta e inexacta.

19. Por lo que respecta a la liquidación complementaria remitida a Turbu.com, fue confirmada en primera instancia, tras los recursos interpuestos por esta sociedad, por el Rechtbank te Breda y posteriormente en apelación por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (tribunal de apelación de Bolduque), mediante sentencia de 25 de febrero de 2011. En esta sentencia, el tribunal de apelación consideró plausible que las entregas en cuestión no fueran, en realidad, entregas intracomunitarias y que Turbu.com hubiera participado voluntaria y conscientemente en un fraude del IVA.

20. Turbu.com interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden. Este órgano jurisdiccional señala, en particular, que en el supuesto de que se demuestre, tras devolución al tribunal de apelación, que las entregas en cuestión formaban parte de una serie de operaciones dirigidas a eludir las normas relativas al IVA y que Turbu.com lo sabía o debería haberlo sabido, se plantearían cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión. A este respecto, se pregunta, en concreto, si debe denegarse la posibilidad de acogerse a la exención del IVA en caso de fraude de este impuesto, siendo así que el Derecho nacional no establece base jurídica al efecto.

21. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El Derecho de la Unión Europea ¿obliga a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales a denegar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria cuando resulta acreditado, mediante datos objetivos, que se ha cometido un fraude del IVA con ocasión de un suministro de bienes y que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en dicha operación, en el supuesto de que la ley nacional no prevea privarle de poder acogerse a la exención en tales circunstancias?»

Asunto C-164/13

22. TMP, sociedad neerlandesa, desarrolla su actividad en el sector del comercio de teléfonos móviles.

23. En julio de 2003, efectuó entregas intracomunitarias de teléfonos móviles, aplicando la exención prevista al efecto y solicitando la devolución del IVA soportado por la adquisición de dichos teléfonos a empresas establecidas en el territorio neerlandés.

24. 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 solicitada. La resolución por la que se denegaba la devolución a TMP fue anulada por el Rechtbank te Breda, mediante sentencia que fue anulada a su vez por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mediante sentencia de 25 de febrero de

2011. En esta sentencia, este último órgano jurisdiccional consideró que TMP no podía deducir el IVA soportado, debido esencialmente a que dicha sociedad sabía o debería haber sabido que se encontraba ante una operación de fraude del IVA.

25. TMP interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden. Este órgano jurisdiccional señala, en particular, que en el supuesto de que se demuestre, tras devolución al tribunal de apelación, que las entregas en cuestión formaban parte de una serie de operaciones dirigidas a eludir las normas relativas al IVA y que TMP lo sabía o debería haberlo sabido, se plantearían cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión. A este respecto, manifiesta, en concreto, que durante el ejercicio de que se trata, la legislación neerlandesa no sujetaba el derecho a la deducción del IVA a la condición de que el sujeto pasivo no hubiera estado conscientemente implicado en una operación de evasión fiscal o de fraude del IVA.

26. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El Derecho de la Unión Europea ¿obliga a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales a denegar el derecho a deducción cuando resulta acreditado, mediante datos objetivos, que se ha cometido un fraude del IVA con ocasión de un suministro de bienes y que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que había participado en dicha operación, en el supuesto de que la ley nacional no prevea la pérdida de ese derecho en tales circunstancias?»

SOBRE LA ADMISIBILIDAD DE LAS PETICIONES DE DECISIÓN PREJUDICIAL

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el asunto C-131/13

27. En primer lugar, Italmoda alega que la primera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-131/13 es inadmisibile en la medida en que versa sobre la interpretación del Derecho nacional.

28. Sobre este particular, es necesario señalar que resulta evidente que dicha cuestión no versa sobre la interpretación del Derecho nacional, sino sobre la del Derecho de la Unión y, en concreto, de las disposiciones de la Sexta Directiva.

29. Por consiguiente, procede desestimar la excepción de inadmisibilidad propuesta por Italmoda en lo que se refiere a dicha cuestión prejudicial.

30. En segundo lugar, la Comisión cuestiona la admisibilidad de la segunda cuestión prejudicial planteada en dicho asunto. La hipótesis que ésta expone no concurre en el caso de autos, dado que, como se desprende de la resolución de remisión, Italmoda no informó correctamente a las autoridades tributarias neerlandesas de las operaciones de que se trata.

31. A este respecto, es preciso recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, 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. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión 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 de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, apartado 63; Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, apartado 15, y Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363, apartado 27).

32. Pues bien, en el caso de autos, si bien la Comisión alega que no se puede hacer referencia en modo alguno, en el presente caso, a la situación contemplada en la segunda cuestión prejudicial planteada, dado que Italmoda no cumplió correctamente todas las obligaciones que le incumbían en materia de información frente a las autoridades tributarias del Estado miembro de expedición de los bienes de que se trata, procede señalar, en primer lugar, que de la resolución de remisión no se desprende que dichas obligaciones de información a las autoridades tributarias no hayan sido, en definitiva, correctamente cumplidas. El órgano jurisdiccional remitente pretende más bien estimar el motivo que se opone, únicamente sobre la base de una falta de motivación, a la declaración realizada por el tribunal de apelación de que tuvo lugar una correcta información a las autoridades tributarias, por considerar que esta declaración no podía realizarse por el único motivo de que las declaraciones de Italmoda no habían sido contradichas.

33. En segundo lugar, y en este contexto, procede subrayar que es la propia pertinencia de la cuestión de si se cumplieron las obligaciones en materia de información, a fin de apreciar los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, lo que constituye, entre otros aspectos, el objeto de dicha cuestión prejudicial. Por consiguiente, no resulta evidente que dicha cuestión sea de naturaleza hipotética o que no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal.

34. De lo anterior se deduce que la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-131/13 también debe considerarse admisible.

Sobre la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial en los asuntos C-163/13 y C-164/13

35. La Comisión alega que las cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-163/13 y C-164/13 son inadmisibles en la medida en que deben considerarse hipotéticas. En su opinión, los elementos fácticos y jurídicos esenciales no se habían determinado todavía en los litigios principales.

36. Como se ha recordado en el apartado 31 de la presente sentencia, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia está obligado, en principio, a pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales que versen sobre la interpretación del Derecho de la Unión a menos que sea evidente que la interpretación solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, que el problema sea de naturaleza hipotética o que el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas.

37. Es preciso señalar que así ocurre, no obstante, con las peticiones de decisión prejudicial que son objeto de los asuntos C-163/13 y C-164/13.

38. En dichos asuntos, el Tribunal de Justicia debe precisar si y, en su caso, en qué condiciones están obligados las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales a denegar los derechos a la exención y a la deducción del IVA en un supuesto de fraude de este impuesto.

39. Pues bien, de los motivos de las resoluciones de remisión resulta que el Hoge Raad der Nederlanden no demostró la existencia de fraude en el IVA en las transacciones de que se trata en el litigio principal. Por lo tanto, dado que las cuestiones prejudiciales planteadas en dichas resoluciones presuponen precisamente la existencia de tal fraude, tales cuestiones deben considerarse hipotéticas en relación con los litigios principales.

40. Por consiguiente, procede declarar la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-163/13 y C-164/13.

SOBRE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS EN EL ASUNTO C-131/13

Primera cuestión prejudicial

41. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo -que sabía o debería haber sabido que participaba, en el marco de entregas intracomunitarias, en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA- el derecho a la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, el derecho a la exención, previsto en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de dicha Directiva, y el derecho a la devolución del IVA, en virtud del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la citada Directiva, en el supuesto de que el Derecho nacional no contenga disposiciones que prevean tal denegación.

42. A fin de responder a esta cuestión prejudicial, es preciso recordar, con carácter preliminar, que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 71; Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 54, y Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 41).

43. Sobre este particular, el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartado 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 32, y Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 26).

44. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha deducido, en el marco de reiterada jurisprudencia sobre el derecho a la deducción del IVA previsto en la Sexta Directiva, que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar tal derecho cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartado 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartado 26).

45. En segundo lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dicha consecuencia de un abuso o de un fraude también se aplica, en principio, al derecho a la exención por una entrega intracomunitaria (véanse, en este sentido, las sentencias R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 55, y Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54).

46. En tercer lugar, como ha señalado el Abogado General en los puntos 50 a 52 de sus conclusiones, en la medida en que una denegación eventual de un derecho derivado de la Sexta Directiva refleja el principio general, mencionado en el apartado 43 de la presente sentencia, de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA.

47. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, dicha conclusión no puede ser cuestionada por la circunstancia de que este último derecho tenga una naturaleza especial en la medida en que constituye un mecanismo de corrección que permite garantizar la neutralidad del IVA en determinados supuestos de entregas intracomunitarias.

48. Sobre este particular, procede señalar que de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia se desprende que la función central que corresponde al derecho a deducción, previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el mecanismo del IVA para garantizar una perfecta neutralidad del impuesto no se opone a que se deniegue tal derecho a un sujeto pasivo en el supuesto de una participación en un fraude (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Bonik, EU:C:2012:774, apartados 25 a 27 y 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartados 24 a 26). Igualmente, la función específica que corresponde al derecho a la devolución del IVA, para garantizar la neutralidad de este impuesto, no puede oponerse a la denegación de este derecho a un sujeto pasivo en tal supuesto.

49. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, incumbe, en principio, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar derechos previstos en la Sexta Directiva, invocados de forma fraudulenta o abusiva, ya se trate de los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria, como aquellos de que se trata en el asunto principal.

50. Además, es necesario señalar que, según reiterada jurisprudencia, así ocurre no sólo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartados 45, 46, 56 y 60, y Bonik, EU:C:2012:774, apartados 38 a 40).

51. Por lo que se refiere a si tal denegación incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales también cuando no existen disposiciones específicas en tal sentido en el ordenamiento jurídico nacional, es preciso señalar, en primer lugar, que el Gobierno neerlandés insistió, en la vista, en el hecho de que no había lagunas en el Derecho neerlandés por lo que se refiere a la transposición de la Sexta Directiva y que la prevención del fraude se aplicaba como principio general del Derecho a la hora de aplicar las disposiciones nacionales que transponen dicha Directiva.

52. A este respecto, es preciso recordar que incumbe al órgano jurisdiccional nacional interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue, lo cual exige que realice todo cuanto es objeto de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste (véanse, en este sentido, las sentencias Adeneler y otros, C-212/04, EU:C:2006:443, apartado 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, apartado 45, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartado 36).

53. En consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si existen en Derecho neerlandés -como sugiere el Gobierno neerlandés- normas jurídicas, ya sea una disposición o un principio general, que prohíban el abuso de derecho, o bien otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con las exigencias del Derecho de la Unión en materia de lucha contra el fraude fiscal, como se recuerdan en los apartados 49 y 50 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias Kofoed, EU:C:2007:408, apartado 46, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartado 36).

54. En segundo lugar, si resultase no obstante que, en el caso de autos, el Derecho nacional no contiene tales normas que puedan interpretarse de conformidad con dichas exigencias, no cabría deducir que a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, en circunstancias como las

del litigio principal, les resulta imposible cumplir dichas exigencias y, por lo tanto, denegar en caso de fraude el beneficio derivado de un derecho previsto en la Sexta Directiva.

55. En primer término, aun cuando es cierto, como ha afirmado Italmoda, que, según reiterada jurisprudencia, una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra dicha persona (véanse, en particular, las sentencias Pfeiffer y otros, C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, apartado 108, y Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, apartado 46), la denegación de un derecho como consecuencia de un fraude -como en el caso de autos- no está comprendida en el ejemplo contemplado por dicha jurisprudencia.

56. Por el contrario, como se ha señalado en los apartados 43 y 46 de la presente sentencia, dicha denegación responde al principio de que nadie puede prevalerse de forma fraudulenta o abusiva de las normas del Derecho de la Unión, no pudiendo extenderse la aplicación de éstas hasta llegar a cubrir prácticas abusivas o fraudulentas (véanse, en este sentido, las sentencias Halifax y otros, EU:C:2006:121, apartados 68 y 69, y Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 38).

57. Por lo tanto, en la medida en que unos hechos abusivos o fraudulentos no pueden basar un derecho previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión, la denegación de un beneficio derivado, en el caso de autos, de la Sexta Directiva no equivale a imponer una obligación al particular afectado en virtud de dicha Directiva, sino que sólo es la mera consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartado 53, y FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 41).

58. Por lo tanto, se trata más bien, en este ejemplo, de la imposibilidad del sujeto pasivo de prevalerse de un derecho previsto en la Sexta Directiva, cuyos criterios objetivos de concesión no se cumplen debido a un fraude que afecta a la operación realizada por el propio sujeto pasivo o al carácter fraudulento de una cadena de transacciones tomada en su conjunto, en la que aquél participaba, como se ha expuesto en el apartado 50 de la presente sentencia.

59. Pues bien, en tal supuesto, no cabe exigir una autorización expresa para que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales puedan denegar un beneficio derivado del sistema común del IVA, debiendo considerar que esta consecuencia es inherente a dicho sistema.

60. En segundo término, contrariamente a lo que ha sostenido Italmoda, un sujeto pasivo que únicamente ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho participando en operaciones fraudulentas no puede evidentemente invocar los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica para oponerse a la denegación del derecho de que se trata (véanse, en

este sentido, las sentencias Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 38, y Halifax y otros, EU:C:2006:121, apartado 84).

61. Por último, toda vez que la denegación de un derecho derivado del sistema común del IVA en caso de implicación del sujeto pasivo en un fraude no es sino la mera consecuencia de que no concurren los requisitos exigidos al efecto en las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, dicha denegación no reviste, como señaló el Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, el carácter de una pena o una sanción, en el sentido 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, o del artículo 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (véanse, en este sentido, las sentencias Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, apartado 56; Halifax y otros, EU:C:2006:121, apartado 93, y Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, apartado 43).

62. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que *la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.*

Sobre la segunda cuestión prejudicial

63. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, sobre la pertinencia, por lo que se refiere a la eventual obligación de denegar los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, como se ha contemplado en el marco de la primera cuestión prejudicial, de circunstancias según las cuales, por un lado, el fraude en el IVA se ha cometido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se han solicitado los distintos derechos y, por otro lado, el sujeto pasivo afectado ha cumplido, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para acogerse a tales derechos.

64. Sobre este particular, como ya se ha señalado en el apartado 50 de la presente sentencia, conforme a reiterada jurisprudencia, se considera comportamiento fraudulento de un sujeto pasivo que puede dar lugar a que se le deniegue un derecho previsto en la Sexta Directiva, no sólo la situación en la que el propio sujeto pasivo, y sólo él, comete inmediatamente un fraude fiscal, sino también aquella en la que un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición o la entrega efectuada, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la misma cadena de entregas (véanse, en particular, las sentencias

Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartados 45, 46 y 56; Mahagében y Dávid, EU:C:2012:373, apartado 46, y Bonik, EU:C:2012:774, apartado 40).

65. Pues bien, *no existe razón objetiva alguna que permita concluir que sería de otro modo por el mero hecho de que la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquel en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la Sexta Directiva.*

66. Igualmente, resulta irrelevante como tal, por lo que se refiere a la denegación de un derecho previsto en la Sexta Directiva, una declaración según la cual, únicamente a la luz del ordenamiento jurídico del Estado miembro que debe decidir sobre la concesión de tal derecho, parecen concurrir los requisitos establecidos al efecto, dado que, como se acaba de señalar, la implicación en un fraude en el IVA puede consistir en una participación consciente, o que debería haberlo sido, en una cadena de transacciones en cuyo marco otro operador, mediante una operación ulterior que ha tenido lugar en otro Estado miembro, consuma la comisión de dicho fraude.

67. Además, como ha señalado fundadamente el Gobierno neerlandés, el fraude en el IVA de que se trata en el litigio principal, de tipo «carrusel», que se ejecuta en el marco de entregas intracomunitarias, se caracteriza frecuentemente por el hecho de que, desde el punto de vista de un Estado miembro considerado aisladamente, parece que concurren los requisitos exigidos para invocar un derecho en materia de IVA, puesto que es precisamente de la combinación específica de transacciones efectuadas en varios Estados miembros de donde resulta el carácter fraudulento de dichas operaciones tomadas en conjunto.

68. Por otra parte, cualquier otra interpretación distinta a la anteriormente considerada no sería conforme con el objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, apartado 50).

69. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que *la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.*

Sobre la tercera cuestión prejudicial

70. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la tercera cuestión, que únicamente se planteó para el supuesto de una respuesta negativa a la primera cuestión.

Costas

71. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden en los asuntos C-1638/13 y C-164/13 son inadmisibles.
- 2) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de entregas.
- 3) La Directiva 77/388, Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del impuesto sobre el valor añadido, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los

requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

Firmas

(*) Lengua de procedimiento: neerlandés.

FIDE