CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
presentadas el 14 de marzo de 2006 [1]

I. Introducción

1. La Cour de cassation (tribunal de casación) de Bélgica interroga al Tribunal de Justicia sobre los efectos en el régimen común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de una norma nacional que contempla la nulidad radical de los contratos con causa ilícita y, por ende, de los urdidos para engañar al Estado en la gestión y en la exacción de dicho tributo.

2. En concreto, pregunta si, en un fraude de «tipo carrusel», esa consecuencia en la validez de una compraventa impide la deducción de la carga soportada, distinguiendo dos hipótesis, según que el adquirente actúe de buena fe (asunto C-440/04) o participe en la trama (asunto C-439/04). [2]

3. La sentencia del pasado 12 de enero de 2006, Optigen y otros, [3] suministró una respuesta para la primera hipótesis, dejando al sujeto pasivo descontar la contribución si ignora que el negocio se inscribe en una maniobra de mayor amplitud, realizada con ánimo de escamotear fondos al Tesoro público.

4. Para despejar la incógnita de la segunda hipótesis, en la que el obligado interviene activamente en el ardid, la reciente sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, [4] facilitó unas pautas interpretativas adecuadas.

1 — Lengua original: español.

2 — La propia Cour de cassation belga ha remitido dos reenvíos prejudiciales más (asuntos C-42/05, Ring Occasions y Fortis Banque, y C-378/05, Samotor), del mismo tenor que los ahora promovidos.

3 — Pronunciada en los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, aún no publicada en la Recopilación.

4 — Sentencia dictada en los asuntos acumulados C-255/02, C-419/02 y C-223/02, tampoco incorporada en la Recopilación al día de la fecha.

II. El marco jurídico

A. *Normativa comunitaria sobre el IVA*

5. Según el artículo 2 de la Primera Directiva:[5]

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

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

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

6. En congruencia con esta normativa, la Sexta Directiva[6] recoge dos categorías de hechos susceptibles de exacción: las «entregas de bienes» y las «prestaciones de servicios», definiendo a las primeras como la transmisión del poder de disposición, con las facultades atribuidas a un propietario (artículo 5, apartado 1).

7. Somete tales operaciones, cuando se llevan a cabo en el interior de un país por quienes desarrollan con carácter independiente labores de fabricación, de comercio o de asistencia y desempeñan profesiones liberales o asimiladas (artículos 2, apartado 1, y 4, apartados 1 y 2).

8. El artículo 17 cifra el nacimiento del derecho a la deducción en el momento en el que cabe reclamar el IVA, precisando las condiciones para su ejercicio.

9. La Sexta Directiva, al regular las exenciones (artículos 13 a 16), alude a la necesidad de evitar «todo posible fraude, evasión o abuso», propósito que permite habilitar a un Estado miembro para inaplicarla (artículo 27, apartado 1).

5 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

6 — 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 los negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

B. *El derecho belga*

10. El Código Civil belga niega efectos a las obligaciones que carecen de causa o que tienen una falsa o ilícita (artículo 1131), considerando de esta última índole las prohibidas por la ley, así como las que se oponen a las buenas costumbres y al orden público (artículo 1133).

11. Con fundamento en estos preceptos, la Cour de cassation remitente [7] declara radicalmente nulo el contrato concebido para sortear el IVA, bastando que una parte pacte con tales fines torticeros, aunque la otra los ignore.

12. Como corolario, la Cour de cassation sostiene que la transferencia de propiedad con tamaño designio adolece de nulidad, sin que cuadre calificarla de «entrega de bienes» del artículo 10, apartado 1, del Código del IVA [8] (trasposición del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva), por lo que la capacidad de deducir, albergada en el artículo 45, apartado 1, del referido Código (trasposición del artículo 17, apartado 2, de la Directiva mencionada), no se incorpora al patrimonio jurídico del adquirente, aunque desconozca el móvil espurio del vendedor.

III. Los hechos de los litigios principales

A. *Asunto C-439/04*

13. La sociedad Computime Belgium (en lo sucesivo, «Computime»), actualmente en quiebra y representada por el Sr. Kittel, se dedicaba al comercio mayorista de componentes informáticos, que obtenía en Bélgica para exportarlos a otros Estados de la Unión Europea, especialmente a Luxemburgo.

14. El destinatario luxemburgués reexpedía las piezas a un tercero establecido igualmente en el Gran Ducado, quien, a su vez, las introducía de nuevo en el país vecino, despachándolas al proveedor de Computime. [9]

7 — Sentencia de 12 de octubre de 2000, recurso nº C.99.0136.F (Bull., I, nº 543).

8 — *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, aprobado por la Ley de 3 de julio de 1969 (*Moniteur belge* de 17 de julio de 1969) y modificado por la Ley de 28 de diciembre de 1992 (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 1992).

9 — Los inspectores comprobaron que, en un lapso temporal reducido (del 10 de enero al 30 de junio de 1997), Computime trafICó repetidamente con los mismos embalajes de microprocesadores CPU Pentium Intel. De 3290 transacciones, 736 se verificaron con cajas reiteradamente transferidas, algunas hasta seis veces.

15. Dicho abastecedor jamás abonó el IVA facturado a Computime, restando sistemáticamente el montante de las cuotas que se le repercutían.

16. En opinión de la Cour de cassation, Computime era consciente de la trama.

B. *Asunto C-440/04*

17. El Sr. Aillaud traspasó a la compañía Recolta Recycling (en lo sucesivo, «Recolta»), cobrando el correspondiente IVA, dieciséis coches de lujo, que había comprado a Auto Mail.

18. Acto seguido, Recolta los enajenó a esa empresa, para distribuirlos en otros Estados miembros, operación exenta a la sazón, de acuerdo con el antiguo artículo 43 del Código del IVA.

19. En realidad, los vehículos no salieron de Bélgica, incorporándose a diversos circuitos especializados en eludir los deberes fiscales. El Sr. Aillaud y Auto Mail cooperaban, pues, para que se dejara de ingresar el IVA facturado.

20. En las diligencias penales incoadas por estos acontecimientos, se ha dictado auto de sobreseimiento respecto del administrador de Recolta.

IV. Las cuestiones prejudiciales

21. La Administración denegó a Computine y a Recolta la deducción del IVA soportado, decisión que ambas impugnaron, con suerte diversa, pues el Tribunal de première instante (tribunal de primera instancia) de Verviers, en sentencia de 28 de julio de 1999, desestimó la pretensión de Computime, mientras que, en otra sentencia de 1 de octubre de 1996, dio la razón a Recolta, resoluciones confirmadas por la Cour d'appel (tribunal de apelación) de Lieja el 29 de mayo de 2002 y el 9 de noviembre de 2001, respectivamente.

22. Interpuestos sendos recursos, la Cour de cassation ha suspendido los procedimientos, formulando al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, estas preguntas:

«1) Cuando la entrega de bienes se destina a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, ¿se opone el principio de neutralidad del impuesto sobre el

valor añadido a que la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público, por una causa ilícita imputable al vendedor, implique para el sujeto pasivo la pérdida del derecho a deducir el impuesto?

2) ¿Variaría la respuesta si la nulidad de pleno derecho resultara de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido?

3) ¿Sería distinta la solución cuando la causa ilícita del contrato de venta, que acarrea la nulidad de pleno derecho en el sistema interno, consista en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido conocido por ambos contratantes?»

23. Las dos primeras cuestiones son comunes a los dos asuntos debatidos, mientras la tercera se propone para el C-439/04, Kittel.

V. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

24. El presidente del Tribunal de Justicia, en auto de 28 de enero de 2005, acumuló los asuntos C-439/04 y C-440/04, por su conexión objetiva.

25. Han depositado observaciones escritas, dentro del plazo del artículo 23 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, el Sr. Kittel, Recolta, la Comisión y los Gobiernos belga e italiano.

26. En la vista, celebrada el 9 de febrero de 2006, todos los intervinientes, a excepción del Gobierno italiano, comparecieron, para exponer oralmente sus alegaciones.

VI. El funcionamiento de un fraude de tipo carrusel

27. El comercio intracomunitario parece un terreno abonado para burlar el IVA, elusión susceptible de revestir diferentes modalidades, aunque siempre se organiza «en cadena».

28. En su manifestación más simple, obra del siguiente modo: [10]

— «A» («sociedad instrumental») hace un suministro exento a «B» («operador carrusel» u «operador desaparecido»), desde el Estado miembro «X» al Estado miembro «Y»;

— «B», que ha adquirido los bienes sin pagar el IVA, los enajena, dentro de su Estado miembro «Y», a «C» («agente»), del que recibe el impuesto, desapareciendo al poco tiempo sin revertirlo al Tesoro; [11]

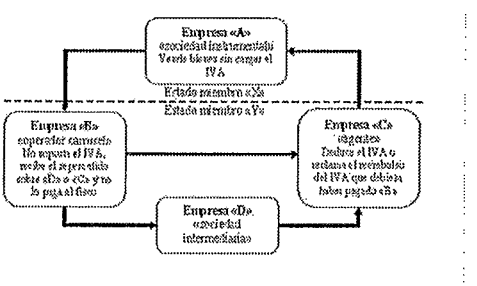
— «C» descuenta el IVA correspondiente a sus compras a «B» y transfiere el género en el mercado del país «Y», repercutiendo el tributo.

29. El perjuicio para las arcas públicas es igual a la cuota liquidada por «C» a «B», quien no la ingresa.

30. En ocasiones, para velar la relación entre «B» y «C», tercian una o más empresas «D» («sociedades intermediarias» o «sociedades pantalla»).

31. La «cadena» asume la forma de «carrusel» cuando, en lugar de circunscribirse al territorio de «Y», el agente «C» realiza una entrega exonerada a una entidad radicada en el Estado originario de los efectos, «X», que podría ser incluso la sociedad instrumental «A». Ya en este Estado, cabe repetir la estratagema indefinidamente. El engaño se revela en la devolución solicitada por «C». [12]

32. La astucia se refleja mejor en este esquema:



10 — Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra fraude en el IVA, Bruselas, 16 de abril de 2004, COM(2004) 260 final, pp. 6 y 7.

11 — Esta circunstancia favorece el sobrenombre de «trucha», por lo resbaladizo.

12 — En el denominado «fraude carrusel documental» ni siquiera hay mercancía, sustituyéndose por la mera circulación de facturas.

33. En el asunto C-339/04 no hubo intermediario «D». Computime interpretó, al parecer a sabiendas, el papel del agente «C», mientras su proveedor belga desempeñó el de operador carrusel «B», correspondiendo a las compañías luxemburguesas la plaza de sociedades instrumentales «A».

34. En el otro reenvío (C-440/04) la trama se desarrolló íntegramente en Bélgica, pero el provecho ilícito se logró aduciendo una transacción intracomunitaria que no se intentaría llevar a cabo. Dos circuitos configuraban la maniobra. En uno, más sencillo, Auto Mail (operador carrusel «B») evadió el IVA recaudado por la venta de los automóviles al Sr. Aillaud (agente «C»). Estos vehículos habían sido transmitidos, con exención del tributo, por Recolta (sociedad instrumental «A»), ignorante de la artimaña, a la propia Auto Mail, dándose la particularidad de que Recolta los había adquirido del Sr. Aillaud, pagando el impuesto. El otro itinerario se complicaba por la presencia de terceros como agentes «C», postergando al Sr. Aillaud a la condición de intermediario «D», pero en una ubicación distinta de la del gráfico, como causante de la sociedad instrumental «A».

35. En realidad, hay modalidades tan extravagantes y enrevesadas como la imaginación de quienes las urden. Coincido, pues, con el abogado general Poiares Maduro cuando, en el punto 8 de sus conclusiones en los asuntos Optigen y otros, antes aludidos, detecta en todos los casos que su esencia estriba en no declarar una cantidad percibida en concepto de IVA.

VII. El análisis de las cuestiones prejudiciales

36. La Cour de cassation belga pregunta sobre el derecho a deducir de los sujetos pasivos que no materializan el ardid, [13] aunque lo facilitan, [14] ya adrede, ya inadvertidamente.

A. *La dos primeras cuestiones prejudiciales (sujetos pasivos de buena fe)*

37. El desenlace de este dilema, como he esbozado en la introducción de estas conclusiones, se encuentra servido en la senten-

13 — El perjuicio para la Hacienda pública se personifica en el operador carrusel.

14 — Como sociedad instrumental, agente o simple intermediario.

cia Optigen y otros, que, en tal coyuntura, dejó incólume el mencionado derecho a deducir.

38. Poco o nada conviene añadir ahora, no sólo por lo reciente de este pronunciamiento, sino también, fundamentalmente, por su acierto. Apelando al carácter objetivo de las nociones de la Sexta Directiva (apartados 43 a 45) y al diseño general del IVA, presidido por el principio de neutralidad, que repele las diferencias instauradas en función de la licitud de las transacciones (apartado 49), el Tribunal de Justicia sostuvo que los negocios ajenos al engaño constituyen un hecho imponible, en cuanto imputables a un contribuyente, cuya facultad de descontar la carga no queda preterida porque, sin su conocimiento, se integren en la cadena de un intercambio ilegal (apartados 51 a 54).

39. De este precedente se deduce que el sistema común del IVA no consiente denegar ese beneficio a quien, con buena fe,[15] adquiere unos bienes, ignorando la maquinación del vendedor, con el argumento de que, según el Código Civil belga, el pacto sería radicalmente nulo.

15 — Este dato, de dimensión subjetiva, ha de suministrarse a través de las reglas sobre la prueba de cada ordenamiento nacional, salvando la efectividad de las previsiones comunitarias (punto 57 de estas conclusiones).

B. *La tercera cuestión prejudicial (sujetos pasivos conscientes del fraude)*

40. La solución no resulta tan nítida cuando el comprador está al corriente del artificio. En esta tesitura, hay dos posibilidades: 1) que lo conozca, pero se mantenga al margen, sin sacar ventaja alguna, o 2) que intervenga en la estafa, beneficiándose ilegítimamente.

1. La primera posibilidad

41. Aquí la respuesta no ha de variar de la correspondiente al sujeto pasivo que permanece ajeno a la artimaña.

42. Los razonamientos de la sentencia Optigen y otros cobran ahora todo su valor, ya que una actividad no pierde su licitud económica, porque quien la ejercite sepa que contrata con otro empresario, movido por fines espurios, pues ese acontecer, sometido al IVA, origina el consiguiente derecho a la deducción.

43. La neutralidad que domina este impuesto impide dejar fuera de su régimen

negocios que forman parte de su objeto. La sentencia Optigen reiteró que aquel derecho opera con independencia de que se haya liquidado el IVA devengado por otros negocios anteriores o posteriores (apartado 54).

44. La conducta del obligado «desleal», que no comunica a la Hacienda el enredo, engendra diversas consecuencias, [16] pero nunca la de desvanecer una regla fundamental del régimen del IVA, la de que, en cada fase del proceso de producción o de distribución, el gravamen se aplica restando el soportado en los estadios precedentes. [17]

2. La segunda posibilidad

a) Una perspectiva adecuada para el análisis

45. Si todos participan, la trama en sí misma representa un fraude, ya que se diseña para librarse del Fisco.

46. Ante una situación de esta índole, los Estados miembros han de reaccionar y decretar, si fuera menester, derogaciones singulares al amparo del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, o reclamar, conforme al artículo 21, apartado 3, [18] el pago solidario, respetando los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica. [19]

47. De cualquier manera, estas medidas son necesarias, pero insuficientes, ya que, con distinta procedencia, pueden diferir, quebrando la uniformidad del sistema común del IVA.

48. Además, si un Estado miembro permanece inactivo, repugnaría al más elemental sentido de la lógica tolerar el comportamiento falsario, eximiéndolo de sanción jurídica. [20]

16 — Por ejemplo, hacerle responsable del ingreso eludido (véase el punto 46 de estas conclusiones).

17 — En los apartados 58 y siguientes de estas conclusiones analizo el papel nuclear de este derecho en la estructura del IVA.

18 — La Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido (DO L 269, p. 44), dio nueva redacción al artículo 21, agregando este apartado 3.

19 — El abogado general Poiares Maduro, en las conclusiones de 7 de diciembre de 2005, presentadas en el asunto C-384/04, Federation of Technological Industries, en el que aún no se ha dictado sentencia, propone al Tribunal de Justicia declarar que, a la luz del citado artículo 21, apartado 3, acatando los mencionados principios, nada impide a los Estados miembros requerir el tributo solidariamente a las personas que, al insertar una transacción en un carrusel, sabían o cabía presumir que estaban al tanto de que la carga se soslayaría (punto 39, número 1, segundo párrafo).

20 — El abogado general Poiares Maduro ha advertido contra este riesgo en el punto 76 de las conclusiones leídas el 7 de abril de 2005 en los asuntos Halifax y otros.

49. Hay que indagar, pues, si algún principio general de derecho comunitario exige una reacción unitaria frente a situaciones como las de los litigios de autos, cuando los protagonistas son conscientes de su ilícitud.

50. Las redes en las que uno de los intervinientes no revierte a las arcas públicas la cuota repercutida y otro la detrae entrañan un abuso de derecho, porque se utiliza una norma jurídica (el artículo 17 de la Sexta Directiva) para detentar una ventaja opuesta a su finalidad; se consuma una operación extraña a las condiciones comerciales ordinarias, con ánimo de lucrarse indebidamente.

51. El dilema se centra, por tanto, en dilucidar si la prohibición del abuso de derecho está vigente también en el ámbito del IVA.

b) El abuso del derecho y el régimen común del IVA

52. Este extremo se abordó, precisamente, en la sentencia dictada el pasado 21 de febrero en los asuntos Halifax y otros, ya citada, en cuyas conclusiones el abogado general Poiares Maduro estudia (puntos 60 y siguientes) diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia, [21] para deducir la regla de que «los justiciables no pueden prevalerse del derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta». [22]

53. Estoy de acuerdo con mi colega en que nada impide que esa máxima impere en el sector del IVA. Aún más, la lucha contra la evasión fiscal es una meta reconocida y auspiciada por la Sexta Directiva en los artículos dedicados a las exenciones, según recordó la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep, [23] reiterándolo después la sentencia Halifax y otros. [24] Hay que evitar la invocación retórica de las normas comunitarias sobre dicho tributo para conseguir un fruto contrario a sus prescripciones.

54. La dificultad no reside en hacer valer el abuso del derecho, sino en fijar los criterios

21 — La jurisprudencia comunitaria ha considerado el abuso de derecho en los siguientes sectores: a) libertades fundamentales [sentencias de 3 de diciembre de 1974, Van Binsbergen (33/74, Rec. p. 1299), apartado 13; de 7 de febrero de 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399), apartado 25; y de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459), apartado 24]; b) seguridad social [sentencia de 2 de mayo de 1996, Palletta (C-206/94, Rec. p. I-2357), apartado 24]; c) política agrícola común [sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer (125/76, Rec. p. 1593), apartado 21; y de 3 de marzo de 1993, General Milk Products (C-8/92, Rec. p. I-779), apartado 21]; d) derecho de sociedades [sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros (C-367/96, Rec. p. I-2843), apartados 20 y 28; y de 23 de marzo de 2000, Diamantis (C-373/97, Rec. p. I-1705), apartado 33].

22 — Son palabras del abogado general La Pergola en las conclusiones del asunto Centros, antes citado, punto 20.

23 — Sentencia de 29 de abril de 2004 (asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337), apartado 76.

24 — Apartado 71.

en que ha de articularse. No en vano, en esta materia, regida por el principio de legalidad, la seguridad jurídica y una de sus manifestaciones, el principio de confianza legítima, representan un papel decisivo para que los ciudadanos estén al corriente de antemano y con exactitud del alcance de sus compromisos. [25] Por otro lado, también gozan de libertad para estructurar sus negocios y limitar, de esta manera, sus repercusiones, [26] optando, con móviles económicos, entre transacciones exentas y gravadas para reducir la gabela; [27] por lo que no cabe reprocharles que se aprovechen de una disposición o de una laguna para pagar menos impuestos. [28]

55. Las anteriores reflexiones proporcionan los útiles para perfilar el concepto de abuso de derecho en relación con el IVA. Para empezar, es irrenunciable que la libertad de configuración del sujeto pasivo se ejerza acatando las ventajas de su régimen jurídico. En otras palabras, se ha de respetar la voluntad del legislador, lo que no ocurre cuando, bajo la apariencia de cumplir las condiciones de la norma, se busca y se cosecha un desenlace opuesto a sus previsiones. [29]

56. El segundo elemento atiende al objeto de la operación, que no tiene otra explicación que la creación del derecho reclamado, [30] propiciando una ganancia inmerecida. [31] Además de que el titular de la rebaja esté al corriente de la trampa, parece imprescindible su concierto con los otros partícipes, de manera que el contrato, carente de conte-

25 — La sentencia de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243), con cita de otra anterior, lo puntualizó en el apartado 34.

26 — Por ejemplo, en las conclusiones del asunto en el que se dictó la sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma (C-23/98, Rec. p. I-419), invocada por la Comisión en sus observaciones escritas, el abogado general Cosmas subraya el derecho de toda persona física a constituir sociedades y a que, una y otras, presten servicios y entreguen bienes a sus allegados, reputándose al propio tiempo sujetos pasivos del IVA (punto 28).

27 — Sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 26; y de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald Internacional (C-108/99, Rec. p. I-7257), apartado 33. El abogado general Poiares Maduro, en las conclusiones Halifax y otros, se muestra muy elocuente en este aspecto, negando la obligación legal de gestionar una empresa de modo que se maximice el ingreso fiscal para el Estado (punto 85).

28 — Así se expresó la sentencia Gemeinde Leusden y Holin Groep, ya referida, apartado 79.

29 — El abogado general Poiares Maduro precisa que se trata de contrastar el designio de la norma con los resultados de la actividad, de modo que no hay exceso si estos últimos son el producto de la elección entre alternativas legítimas (conclusiones Halifax y otros, punto 88).

30 — Si se justifica en una razón diferente, no hay abuso de derecho. En tales circunstancias, interpretar que una disposición legal no confiere dicha ventaja sobre la base de un principio general no escrito supondría conceder un margen discrecional excesivamente amplio a las autoridades tributarias para decidir la finalidad de una determinada operación que debería considerarse predominante (conclusiones Halifax y otros, punto 89), en detrimento de la irrenunciable seguridad jurídica.

31 — Estos dos parámetros, aplicados en la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569), que permitió privar a un exportador de su derecho a una restitución, pese a concurrir los requisitos formales al respecto (apartados 52 y 53), se han tenido en cuenta en la sentencia Halifax y otros (apartados 74 y 75).

nido económico autónomo, no signifique más que la simulada cobertura del beneficio.

57. La apreciación de si un caso concreto reúne los rasgos expuestos compete a los jueces nacionales, acomodándose a los criterios sobre la prueba de sus derechos internos, siempre que no menoscaben la eficacia del orden comunitario. [32] En esa indagación han de sopesar los lazos jurídicos, mercantiles y personales entre los operadores implicados; [33] hay dos indicios especialmente relevantes: uno, el lucro ilegítimo de quien esgrime el derecho a deducir, el otro, su posición en la trama, pues una mayor proximidad al falso negocio incrementa la sospecha de que participó en el engaño.

c) El derecho a deducir en un fraude en carrusel

58. La deducción se inserta en el corazón del sistema común del IVA: libera al empresario del peso de la exacción, devengada e ingresada en el marco de sus ocupaciones, imputándola al consumidor. Sirve al principio de neutralidad, ya que habilita a los eslabones intermedios a detraer de la base imponible las cantidades entregadas en concepto de IVA al proveedor, recibiendo la Administración la porción de la tasa correspondiente a la diferencia entre el precio de venta y el de compra. [34]

59. Estas divagaciones apoyan que el referido derecho surja al liquidarse el IVA por la transmisión de los bienes y de los servicios empleados para las necesidades de las operaciones gravadas (artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva). Cuando, por el contrario, guardan alguna vinculación con actuaciones no sometidas o que, estándolo, quedan exentas, no se produce ningún devengo y no ha lugar al descuento, que sólo procede ante una obligación tributaria a la que aplicarlo. Si esta última no existe, por haberse erigido un tinglado con el único propósito de originar artificialmente el derecho, sobra la compensación de una carga que, en realidad, no se ha soportado. Estas ideas explican que el Tribunal de Justicia admita la contingencia de que, nacido el derecho, no llegue a adquirirse, pues, además de estarse a las resultas de concretar las pertinentes regularizaciones, al amparo del

32 — Sentencia Emsland-Stärke, ya citada, punto 54; también las sentencias de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, aún no publicada en la Recopilación), apartado 40; y la de 21 de febrero de este año, Halifax y otros (apartado 76).

33 — Sentencias, ya referidas, Emsland-Stärke, apartado 58, y Halifax y otros, apartado 81.

34 — En esta línea se expresaron las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339, apartado 33); de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, Rec. p. I-8315), apartado 42; y de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Rec. p. I-5583), apartado 36.

artículo 20 de la Sexta Directiva, se exige la ausencia de elementos fraudulentos o abusivos.[35]

60. Así pues, a tenor del papel central atribuido a este derecho, si se le negara al sujeto pasivo que interviene en un circuito en el que, sin su concurso y sin su consentimiento, otro interesado no reintegra la cuota que repercute, quebraría la cadena y la objetividad se esfumaría, frustrándose esa meta proclamada desde la Primera Directiva de gravar el comercio con un impuesto general sobre el consumo. En estos supuestos no hay artificios urdidos para eludir el pago, sino transacciones ordinarias y, por lo tanto, tareas económicas en el sentido de la Sexta Directiva, en las que se inserta un comportamiento falsario. Por este motivo, cuando el contribuyente ignora que se encuentra inmerso en un proyecto más amplio, destinado a sortear el deber fiscal, o, sabiéndolo, se mantiene al margen del concierto ilícito, su derecho a deducir no se resiente. Tal fue, como se ha visto, la postura del Tribunal de Justicia en la sentencia Optigen, a la que me adhiero en estas conclusiones.

61. En el otro extremo, la misma distorsión introduciría el ejercicio del derecho a la deducción por quien participa a conciencia en las maquinaciones de tipo carrusel, que constituyen negocios ficticios encaminados a reducir sin justa causa la exacción. Ya he señalado que, en ocasiones, la estratagema se instrumenta con un mero desplazamiento de facturas, sin verdadera transferencia de mercancías. Mas, aunque su significación económica es evidente, en una perspectiva jurídica carecen de virtualidad. No le falta razón al Gobierno belga, al aducir que las maquinaciones de esta naturaleza no reúnen las características del hecho imponible definidas en el artículo 5 de la Sexta Directiva, por no inscribirse en el marco del giro mercantil del empresario.

62. En suma, las Directivas Primera y Sexta del IVA no sólo autorizan, sino que reclaman la pérdida de este derecho cuando el titular tercia a sabiendas en dolosas redes de ese tipo, para cuya apreciación se han de tomar en cuenta los criterios expuestos más arriba. En esta línea, la sentencia Fini H[36] recordó que el juez nacional está obligado a denegarlo, si se acredita que se invocó ilegítimamente (apartado 34).

35 — Las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartado 41; y Schlossstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), apartado 42, siguieron este planteamiento. De igual modo la repetida sentencia Halifax y otros (apartado 84).

36 — Sentencia de 3 de marzo de 2005 (C-32/03, Rec. p. I-1599).

VIII. Conclusión

63. A la luz de todo lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones suscitadas por la Cour de cassation de Bélgica, declarando que:

«1) La Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, y 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 los negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, se oponen a la denegación del derecho a deducir la cuota a un sujeto pasivo que adquiere unos bienes, ignorando el fraude cometido por el vendedor, con el argumento de que el derecho civil nacional reputa radicalmente nulo ese contrato.

2) La solución no difiere cuando, estando al corriente, no participa ni se lucra con el engaño.

3) Si interviene de forma consciente en una operación de esa clase, tramada con la sola aspiración de reducir la carga fiscal, incurriendo en un abuso de derecho, el referido sistema común exige que pierda el derecho a la deducción.»