SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 12 de enero de 2006 *

En los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), mediante resoluciones de 28 de julio de 2003 (C-354/03 y C-355/03) y de 27 de octubre de 2003 (C-484/03), recibidas en el Tribunal de Justicia el 18 de agosto y el 19 de noviembre de 2003 respectivamente, en los procedimientos entre:

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

y

Commissioners of Customs & Excise,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de diciembre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Optigen Ldt, por los Sres. T. Beazley, QC, y J. Herberg, Barrister;

— en nombre de Fulcrum Electronics Ltd, por los Sres. R. Englehart, QC, y A. Lewis, Barrister;

— en nombre de Bond House Systems Ltd, por los Sres. K.P.E. Lasok, QC, y M. Patchett-Joyce, Barrister;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Jackson (C-354/03, C-355/03 y C-484/03) y el Sr. K. Manji (C-484/03), en calidad de agentes, asistidos por los Sres. R. Anderson, QC, e I. Hutton, Barrister;

— en nombre del Gobierno checo, por el Sr. T. Boček, en calidad de agente (C-354/03, C-355/03 y C-484/03);

— en nombre del Gobierno danés, por los Sres. J. Molde y A. Rahbøl Jacobsen, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. P. Biering, advokat (C-484/03);

— en nombre del Consejo de la Unión Europea, por la Sra. A.-M. Colaert y el Sr. J. Monteiro, en calidad de agentes (C-354/03 y C-355/03);

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente (C-354/03, C-355/03 y C-484/03);

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de febrero de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), en su versión modificada por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de

1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Primera Directiva»), y la interpretación de la Directiva 77/388, 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 suscitaron en el marco de tres litigios entre, por una parte, Optigen Ltd (en lo sucesivo, «Optigen»), Fulcrum Electronics Ltd, en liquidación, (en lo sucesivo, «Fulcrum») y Bond House Systems Ltd (en lo sucesivo, «Bond House»), respectivamente, y, por otra, los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), en relación con la denegación por estos últimos de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA)» ingresado por la compra en el Reino Unido de microprocesadores que después fueron exportados a otro Estado miembro.

Marco jurídico

3 El artículo 2 de la Primera Directiva es del siguiente tenor:

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

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

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

4 Según el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5 En virtud del artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo. El concepto de «actividades económicas» se define en el citado apartado 2 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

6 A tenor del artículo 5, apartado 1, de esa misma Directiva, «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

7 El artículo 17, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva, dispone:

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

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

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

b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

[...]

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:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

[...]»

Los litigios principales

8 De las resoluciones de remisión se desprende que, en la fecha de los hechos de los litigios principales, la actividad de las sociedades Optigen, Fulcrum y Bond House consistía principalmente en la compra de microprocesadores a empresas radicadas en el Reino Unido y en la reventa de éstos a compradores establecidos en otro Estado miembro.

9 Optigen solicitó, por lo que se refiere al mes de junio de 2002, la devolución de un saldo neto de IVA recuperable superior a 7 millones de GBP. Mediante decisiones de 16 y 31 de octubre de 2002, los Commissioners denegaron dicha solicitud en la medida en que se refería a un importe de algo más de 7 millones de GBP. Asimismo, mediante decisión de 30 de octubre de 2002, los Commissioners denegaron a dicha sociedad la devolución de una cantidad de algo más de 13 millones de GBP por lo que al mes de julio del mismo año se refiere.

10 Fulcrum solicitó, por lo que respecta al mes de junio de 2002, la devolución de un saldo neto de IVA soportado de unos 7,2 millones de GBP. Mediante decisión de 11 de noviembre de 2002, los Commissioners denegaron dicha solicitud por un importe de unos 2 millones de GBP. Asimismo, por lo que respecta al mes de julio de 2002, denegaron la devolución de un importe de 1,1 millones de GBP aproximadamente del importe total de unos 4 millones de GBP solicitados. Además, en febrero de 2003, los Commissioners notificaron a Fulcrum una liquidación por un importe de unos 160.000 GBP por el IVA soportado y correspondiente, según ellos, a un importe devuelto erróneamente relativo al mes de mayo de 2002.

11 Bond House presentó, con respecto al mes de mayo de 2002, una solicitud de devolución de un importe de 16,3 millones de GBP aproximadamente por el IVA soportado, solicitud que fue denegada por los Commissioners. En septiembre de 2002, éstos comunicaron a dicha sociedad que admitían que, del importe total reclamado, algo más de 2,7 millones de GBP podían dar lugar a devolución.

12 De las resoluciones de remisión resulta que las operaciones de que se trata formaban parte de las cadenas de entregas en las que había intervenido, sin el conocimiento de las sociedades demandantes en los litigios principales, un operador incumplidor, es decir, un operador que había devengado el IVA pero que había desparecido sin abonar éste a las autoridades fiscales, o un operador que utilizaba un número de identificación a efectos del IVA usurpado, es decir, un número que no le pertenecía, prácticas que, a juicio de los Commissioners, constituyen fraudes «en cadena».

13 Según las resoluciones de remisión, en los asuntos C-354/03 y C-355/03, y a juicio de los Commissioners, en el asunto C-484/03, se ha organizado en principio un fraude «en cadena» siguiendo estas modalidades:

— Una sociedad (A) establecida en un Estado miembro vende bienes a una sociedad (B) establecida en un segundo Estado miembro.

— La sociedad B, que es el operador incumplidor o que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA usurpado, revende esos bienes a muy bajo precio a una sociedad intermediaria (C), establecida en ese segundo Estado miembro. Las ventas posteriores pueden de este modo realizarse obteniendo beneficios. La sociedad B devenga el IVA que grava la compra de tales bienes, pero, al haberlos utilizado para operaciones imponibles, tiene asimismo derecho a deducir dicho IVA como cuota del impuesto soportado. En cambio, está sujeta al IVA repercutido facturado a la sociedad C, pero desaparece antes de abonar su importe al Tesoro Público.

— La sociedad C revende a su vez los bienes de que se trata a otra sociedad intermediaria (D) en el segundo Estado miembro, abonando el IVA repercutido al Tesoro Público después de haber deducido el impuesto soportado, y así sucesivamente, hasta que una sociedad, en el segundo Estado miembro, exporta

esos bienes a otro Estado miembro. Esa exportación está exenta del IVA, pero la sociedad exportadora, sin embargo, tiene derecho a pedir la devolución del IVA soportado por la compra de dichos bienes. Cuando el comprador es la sociedad A, se trata de un verdadero fraude «en cadena».

— El procedimiento puede repetirse.

14 En los asuntos C-354/03 y C-355/03, el órgano jurisdiccional remitente indica que los Commissioners basaron sus decisiones en la afirmación según la cual, en primer lugar, por lo que se refiere a las compras de que se trata en los litigios principales, no se realizaron entregas a Optigen y Fulcrum utilizadas o que se puedan utilizar para atender a las necesidades de una actividad comercial a efectos del IVA, de modo que los importes de las cuotas del IVA supuestamente pagados con ocasión de dichas compras no constituían impuestos soportados en el sentido de la Ley de 1994 del IVA (Value Added Tax Act 1994). En segundo lugar, con respecto al IVA, las ventas correspondientes no constituyen entregas efectuadas en el marco de una actividad comercial y, por lo tanto, no generan derecho alguno a devolución. Por último, las compras y ventas de que se trata en los litigios principales, si se analizan objetivamente, carecen de sustancia económica y no se inscriben en el marco de una actividad económica. En consecuencia, ni esas compras pueden ser consideradas entregas utilizadas o que se puedan utilizar para atender las necesidades de tal actividad, ni dichas ventas entregas efectuadas en el marco de una actividad económica a efectos del IVA.

15 Optigen y Fulcrum impugnaron las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Éste decidió acumular los dos asuntos.

16 Mediante resolución de 23 de mayo de 2003, el VAT and Duties Tribunal, London, desestimó los recursos presentados por esas sociedades, al estimar que los Commissioners habían considerado acertadamente que las operaciones de que se

trata no estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA. Dicho órgano consideró que un operador no tenía derecho a la devolución del IVA soportado sobre los bienes que revendió seguidamente a sociedades establecidas fuera del Reino Unido cuando un operador incumplidor, o un operador que utiliza un número de identificación a efectos del IVA usurpado, interviene en la cadena de entregas, aunque el operador que solicita dicha devolución no hubiera participado en modo alguno en el incumplimiento o usurpación del número de identificación a efectos de IVA reprochados al otro operador, y no hubiera tenido conocimiento de éstos, así como cuando las cadenas de entregas en las que se enmarcaban las compras y las ventas del operador afectado formaban parte, sin su conocimiento, de un fraude «en cadena» cometido por terceros.

17 Optigen y Fulcrum recurrieron la resolución del VAT and Duties Tribunal, London, ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 En el asunto C-484/03, de la resolución de remisión se desprende que los Commissioners alegaron que dado que el objetivo de las cadenas de entregas de que se trata en el litigio principal era el fraude, todas las operaciones que forman parte de tales cadenas, incluidas las efectuadas por Bond House, carecían de sustancia económica. De ello resulta que, habida cuenta de que las transacciones ilegales no estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, los importes abonados por Bond House a sus proveedores en concepto de IVA no constituyen pagos de IVA y, por lo tanto, esta sociedad no tiene derecho a la devolución de esos importes.

19 En agosto de 2002, Bond House interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester, contra la decisión de los Commissioners.

20 Mediante resolución de 29 de abril de 2003, modificada mediante anexo de 8 de mayo de 2003, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, estimó que 26 de las 27 compras de que se trata en el litigio principal no podían considerarse constitutivas de actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva y, por lo tanto, estaban

excluidas del ámbito de aplicación del IVA. Dicho órgano consideró que tales compras formaban parte de una serie de operaciones que perseguían un objetivo fraudulento. Aun cuando Bond House ignorase dicho objetivo y no hubiera cometido infracción alguna, dichas operaciones carecen de sustancia económica y deben ser apreciadas siguiendo criterios objetivos. Por consiguiente, resulta indiferente que la demandante en el litigio principal no haya cometido infracción alguna. Por último, Bond House no puede invocar el principio de protección de la confianza legítima para que se estime su solicitud de devolución del IVA soportado y los Commissioners, al privar a la referida demandante de dicha devolución, no vulneraron ni los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica ni los derechos humanos.

21 Bond House recurrió esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

22 En los asuntos C-354/03 y C-355/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que los hechos de los litigios principales se presumen probados. Dicho órgano menciona como pertinentes los hechos siguientes:

— Se ha producido un fraude «en cadena».

— Optigen y Fulcrum, partes inocentes, no estaban implicadas en dicho fraude, del cual no tenían conocimiento y no tenían por qué tener conocimiento más que en su condición de clientes ordinarios de un comerciante y de proveedores ordinarios de una sociedad establecida en otro Estado miembro.

— Optigen y Fulcrum no tenían ningún contacto con el operador incumplidor o que utilizó un número de identificación a efectos del IVA usurpado.

— Las 9 compras realizadas por Fulcrum y con respecto a las cuales se le denegó la devolución del IVA no le parecieron diferentes de las otras 467 compras que efectuó a lo largo del trimestre considerado.

— En la fecha en la que Optigen y Fulcrum compraron los bienes y pagaron el IVA correspondiente, el fraude «en cadena» no se había completado y todavía no había tenido lugar la «desaparición» de un operador incumplidor, de modo que uno u otro de esos hechos podría no haberse producido.

23 En el asunto C-484/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que Bond House cuestiona un número limitado de constataciones de hechos o de conclusiones del VAT and Duties Tribunal, Manchester. Entre los hechos que no son discutidos se encuentran los siguientes:

— Bond House estaba bien considerada por los Commissioners y no era sospechosa de haber cometido ningún fraude en relación con el IVA.

— Dicha sociedad ignoraba la existencia del fraude alegado por los Commissioners y no actuó imprudentemente.

— Bond House no se relacionó con ninguno de los proveedores que, según los Commissioners, actuaron de manera fraudulenta.

— Todas las operaciones efectuadas por Bond House así como las que se realizaron antes y después de que dicha sociedad hubiera comprado y vendido las mercancías de que se trata eran reales: al realizar cada una de esas operaciones, tales mercancías cambiaron de manos y dieron lugar a un pago.

— Las operaciones que el VAT and Duties Tribunal, Manchester, consideró que carecían de sustancia económica no eran diferentes de otras operaciones realizadas por Bond House y cuya sustancia económica no se discutía, puesto que nada indicaba que formaran parte de un fraude «en cadena».

24 En esencia, Bond House mantiene que, dado que las compras y las entregas de que se trata en el litigio principal se realizaron realmente, no puede afirmarse que no constituyan «entregas» o «actividades económicas» a efectos del IVA únicamente debido a que, en otro punto de la cadena de entregas, y sin que Bond House tuviera conocimiento de ello, un defraudador facturara el IVA a un cliente pero no lo declarara a los Commissioners. Además, no hay ninguna razón para creer que las operaciones realizadas antes, o después, de que el fraude tuviera lugar y que implicaban a personas que ignoraban la existencia de dicho fraude o del defraudador, formaban parte de tal fraude o del plan del defraudador. La resolución del VAT and Duties Tribunal, Manchester, es contraria al espíritu del sistema común del IVA. Como medio de lucha contra el fraude, esa resolución es desproporcionada y puede tener un efecto disuasorio sobre el comercio legítimo, infringiendo el artículo 28 CE. A su juicio, dicha resolución es asimismo contraria al principio de seguridad jurídica, puesto que los sujetos pasivos ya no pueden emitir facturas que mencionen el IVA, o rellenar sus declaraciones de impuestos, con un mínimo de certeza.

25 Los Commissioners alegan, en esencia, que las operaciones realizadas en el marco de un fraude «en cadena» no constituyen actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva. Por lo tanto, las 26 operaciones de que se trata en el litigio principal carecen de sustancia económica y quedan excluidas del ámbito de aplicación de la

citada Directiva. Estas operaciones no obedecen a una «actividad económica» y no son «entregas» a, o hechas por, Bond House. La decisión por la que se deniega a esta última la devolución del IVA de que se trata en el litigio principal no vulnera los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica ni los derechos humanos.

26 En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

En los asuntos C-354/03 y C-355/03:

«1) Con arreglo al sistema común del IVA y a la luz de la Primera Directiva [...] y la Sexta Directiva [...], ¿el derecho de un operador a constituirse acreedor por el IVA soportado en una operación ha de ser apreciado con referencia:

a) únicamente a la operación concreta de la que era parte el operador, incluidos los fines perseguidos por el operador al realizar la misma, o bien

b) a la totalidad de las operaciones, incluidas las operaciones posteriores, que constituyen una cadena de entregas circular de la que forma parte la operación de que se trata, incluidos los fines de otros participantes en la cadena, fines de los que el operador no tiene conocimiento ni/o medios para conocerlos, y/o

c) a los actos fraudulentos y a las intenciones, ya surjan con anterioridad o posterioridad a la operación de que se trate, de otros participantes en la cadena cuya implicación el operador ignora y de cuyos actos e intenciones el operador no tiene conocimiento ni/o medios para conocerlos, o

d) a otros criterios y, en caso afirmativo, cuáles?

2) La exclusión del régimen del IVA de las operaciones realizadas por una parte inocente, pero que forma parte de un fraude en cadena realizado por otros, ¿viola los principios generales de proporcionalidad, igualdad de trato o seguridad jurídica?»

En el asunto C-484/03:

«1) Habida cuenta de los principios generales del Derecho comunitario (en particular, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica) y del artículo 28 [CE]:

a) En las circunstancias pertinentes, ¿era la demandante un "sujeto pasivo que actúe como tal" en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva cuando, en las 26 operaciones, adquirió los microprocesadores a vendedores del Reino Unido y los vendió a compradores no pertenecientes al Reino Unido?

b) En las circunstancias pertinentes, ¿llevó a cabo la demandante una "actividad económica" en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva cuando, en las 26 operaciones, adquirió los microprocesadores a vendedores del Reino Unido y los vendió a compradores no pertenecientes al Reino Unido?

c) En las circunstancias pertinentes, ¿fue la adquisición de los microprocesadores realizada por la demandante, en las 26 operaciones, a vendedores del Reino Unido una "entrega de bienes" a la demandante en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva?

d) En las circunstancias pertinentes, ¿fue la venta, en las 26 operaciones, de los microprocesadores realizada por la demandante a compradores no pertenecientes al Reino Unido una "entrega de bienes" por la demandante en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva?

2) ¿Procede declarar, a la luz de las respuestas a los puntos a) al d) de la primera cuestión, que se han vulnerado los principios generales del Derecho comunitario (en particular, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica)?»

27 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2003, se acumularon los asuntos C-354/03 y C-355/03 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

28 Posteriormente, mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 2004, dichos asuntos se acumularon al asunto C-484/03 a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las primeras cuestiones

29 Mediante su primera cuestión en cada uno de los asuntos, el órgano jurisdiccional remitente pretende fundamentalmente que se dilucide, por una parte, si operaciones como aquellas de que se trata en el asunto principal, que no constituyen en sí

mismas fraude al IVA, pero que forman parte de una cadena de entregas en la que otra operación, anterior o posterior a éstas, incurre en tal fraude, sin que el operador económico que efectúa las primeras operaciones tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, constituyen entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por otra parte, si en tales circunstancias puede limitarse el derecho de ese operador económico a la deducción del IVA soportado.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

30 Optigen y Fulcrum consideran que en el sistema común del IVA, y a la luz de las Directivas Primera y Sexta, el derecho de un operador a la devolución del impuesto pagado por una operación debe ser apreciado en relación con la operación específica en la que el operador ha intervenido, incluidos los motivos por los que intervino, y no en relación con las operaciones anteriores o posteriores de las cuales no ha tenido conocimiento ni puede tenerlo, ni en relación con actos e intenciones fraudulentas de otros operadores, cuya implicación desconoce dicho operador y de los cuales no tiene y/o no puede tener conocimiento.

31 Según Bond House, debe responderse afirmativamente a la primera cuestión planteada en el asunto C-484/03.

32 El Gobierno del Reino Unido sostiene que en el sistema común del IVA y a la luz de las Directivas Primera y Sexta, el derecho de un operador a la devolución del impuesto soportado por una operación debe apreciarse con respecto al conjunto de las operaciones, incluidas las operaciones posteriores, que forman un circuito de entregas en cadena de las que la operación específica forma parte, teniendo en cuenta las motivaciones de otras partes de la cadena que dicho operador desconoce y/o que no puede conocer, y los actos e intenciones fraudulentos, anteriores o

posteriores a la operación específica, de otras partes de la cadena circular cuya implicación desconoce dicho operador y de los cuales no tiene y/o no puede tener conocimiento. Todas las operaciones de un circuito de entregas en cadena cuyo único objetivo es la comisión de un fraude al régimen del IVA son, por lo tanto, totalmente ajenas al ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y el hecho de que en algunas de esas operaciones haya participado un operador inocente no puede hacer que queden comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva citada.

33 El Gobierno checo alega que, habida cuenta de que el objetivo perseguido por operaciones como las controvertidas en el litigio principal es ilícito, éstas no pueden ser consideradas actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva.

34 Según el Gobierno danés, por un lado, corresponde al sujeto pasivo que desea deducir el IVA vinculado a la «entrega de un bien» demostrar que el derecho a disponer de las mercancías como propietario ha sido transmitido concretamente al interesado y, por otro lado, determinadas transacciones efectuadas en circuito cerrado no entran dentro del ámbito de aplicación del IVA, dado que la persona afectada, al entrar en ese circuito, no actúa en calidad de sujeto pasivo.

35 La Comisión de las Comunidades Europeas alega que en el sistema común del IVA, y a la luz de las Directivas Primera y Sexta, el derecho de un operador a la devolución del IVA soportado por una operación debe ser apreciado en relación con la operación específica en la que ese operador intervino. Las operaciones de las que no tiene conocimiento y los actos o intenciones fraudulentos de otros intervinientes en la cadena de entregas, cuya implicación desconoce, no afectan a ese derecho. De ello se deduce que la exclusión del régimen del IVA de una operación que debe ser considerada una operación imponible es contraria a la Sexta Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

36 Procede recordar de entrada que la Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles (véase, en particular, la sentencia de 26 de junio de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 38).

37 A este respecto, la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al referirse, en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

38 Por lo que se refiere, en primer lugar, al concepto de «entregas de bienes», el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, precisa que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

39 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en particular, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 21 de abril de 2005, C-25/03, HE, Rec. p. I-3123, apartado 64).

40 En segundo lugar, según el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, con independencia de cuáles sean las finalidades y los resultados de dicha actividad.

41 El concepto de «actividades económicas» se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva como comprensivo de «todas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, según la jurisprudencia, engloba todas las fases de la producción, la distribución y la prestación de servicios (véanse, en particular, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17, y MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, antes citada, apartado 42).

42 Por último, en cuanto al concepto de «sujeto pasivo que actúa como tal», de la jurisprudencia resulta que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Ambrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 17, y de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 66).

43 Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 26 de la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta (véanse, asimismo, la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, así como, en este sentido, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 38).

44 De hecho, dicho análisis así como el de los conceptos de entregas de bienes y de sujeto pasivo que actúa como tal demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate.

45 Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 24 de la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), la existencia de una obligación de la administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate.

46 *A fortiori,* es contraria a los citados objetivos la existencia de una obligación de la administración fiscal, con el fin de determinar si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica, de tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

47 Como ha señalado el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, cada transacción debe ser considerada en sí misma y el carácter de una determinada operación en la cadena de entregas no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores.

48 Por lo que se refiere a la jurisprudencia invocada por el Gobierno del Reino Unido según la cual la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas proyectadas ha sido hecha de buena fe por el interesado (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 39, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577,

apartado 46), basta señalar que, como pone de relieve el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, dicha jurisprudencia versa sobre la cuestión de la intención de iniciar, y por lo tanto de ejercer, actividades económicas y no sobre la finalidad perseguida por dichas actividades.

49 En cuanto a la alegación del Gobierno del Reino Unido basada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la no sujeción al IVA de las transacciones ilícitas, debe recordarse que, por una parte, esa jurisprudencia se refiere a mercancías que, por su propia naturaleza y sus características particulares, no pueden comercializarse lícitamente ni integrarse en el circuito económico. Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto, sino que tal excepción sólo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito (véanse, en particular, las sentencias de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14 y 21, y de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, Rec. p. I-4993, apartado 19).

50 Pues bien, es notorio que éste no es el caso de los microprocesadores de que se trata en el litigio principal.

51 De las consideraciones anteriores se desprende que operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

52 El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA.

53 En efecto, como el Tribunal de Justicia ha recordado en numerosas ocasiones, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43).

54 La cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 26). De la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que, según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29, y Zita Modes, antes citada, apartado 37).

55 Por consiguiente, debe responderse a la primera cuestión prejudicial en cada uno de los asuntos que operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas

por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA.

Sobre las segundas cuestiones

56 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión de cada uno de los asuntos, no procede responder a la segunda cuestión de cada uno de éstos.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

Firmas