

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. M. POIARES MADURO

presentadas el 7 de abril de 2005 (1)

**Asunto C-255/02**

**Halifax plc,**

**Leeds Permanent Development Services Ltd,**

**County Wide Property Investments Ltd**

**contra**

**Commissioners of Customs and Excise**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Value Added Tax and Duties Tribunal, London)

**Asunto C-419/02**

**1) BUPA Hospitals Ltd,**

**2) Goldsborough Developments Ltd**

**contra**

**Commissioners of Customs and Excise**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)]

**Asunto C-223/03**

**University of Huddersfield Higher Education Corporation**

**contra**

**Commissioners of Customs and Excise**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Value Added Tax and Duties Tribunal, London)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, 6, apartado 1, 10, apartado 2, y 17 – Entrega de bienes y prestación de servicios – Actividad económica – Abuso de derecho – Operaciones realizadas con el único objeto de obtener una ventaja fiscal»

1. El VAT and Duties Tribunal (Londres) (en lo sucesivo, «Tribunal de Londres»), la High Court of

Justice of England and Wales (Chancery Division) (en lo sucesivo, «High Court»), y el VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (en lo sucesivo, «Tribunal de Manchester») han remitido al Tribunal de Justicia tres diferentes resoluciones planteando varias cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su versión modificada. (2)

2. Los tres asuntos se refieren a operaciones realizadas con objeto de conseguir una ventaja fiscal consistente en el derecho a deducir el IVA soportado. En sustancia, se solicita al Tribunal de Justicia, en primer lugar, que dilucide si las operaciones realizadas con el único fin de permitir la recuperación del impuesto soportado pueden constituir una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. En segundo lugar, se pide al Tribunal de Justicia que examine la posible aplicabilidad de la doctrina del «abuso de derecho» en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido a raíz de lo cual son desestimadas las solicitudes de deducir el IVA soportado por una persona en circunstancias como las de los presentes asuntos.

### **I. Legislación comunitaria pertinente para los tres asuntos**

3. Según el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, el IVA se aplica a «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [...] por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El artículo 4, apartado 1, dispone que «serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad» y el artículo 4, apartado 2, prevé que dichas actividades económicas «son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios».

5. Conforme al artículo 5, apartado 1, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» y el artículo 6, apartado 1, define «prestaciones de servicios» como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

6. El artículo 13, parte A, apartado 1, exime una serie de actividades del IVA, entre ellas los servicios médicos y de hospitalización, al disponer:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos».

7. El artículo 13, parte B, letra b), prevé en términos idénticos que los del artículo 13, parte A, apartado 1, que «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» está exento de IVA. El artículo 13, parte B, letra d), establece, también en términos idénticos que los del artículo 13, parte A,

apartado 1, una serie de actividades del sector de servicios financieros que los Estados miembros eximirán también de IVA.

8. En lo que respecta a las deducciones, el artículo 17, apartado 1, dispone que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible». El artículo 17, apartado 2, prevé que «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 [...] el impuesto sobre el valor añadido 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». (3)

9. En lo que respecta a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, establece que «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas». El artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, prevé que «esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo».

10. El artículo 27, apartado 1, relativo a los procedimientos de simplificación, (4) prevé que «el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final».

## **II. Hechos de los procedimientos principales, cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia y legislación comunitaria y nacional pertinente para cada asunto**

### *A. Asunto C-255/02*

11. Halifax es un banco. Conforme al artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, la inmensa mayoría de sus operaciones son servicios financieros exentos. Halifax deseaba construir centros de atención telefónica para sus actividades en cuatro solares distintos situados en el Reino Unido en terrenos alquilados por Halifax o propiedad de éste. En virtud de la norma de prorrata del artículo 17, apartado 5, Halifax podría haber recuperado en torno al 5 % del IVA pagado por las obras de construcción. No obstante, sus asesores fiscales elaboraron un mecanismo por el que Halifax podía recuperar efectivamente la totalidad del IVA soportado por las obras de construcción mediante una serie de operaciones en las que participaban distintas sociedades del grupo Halifax.

12. Las sociedades que participaron en la operación eran todas filiales al cien por cien de Halifax: Leeds Permanent Development Services (en lo sucesivo, «LPDS»), una «sociedad con fines específicos» que en el pasado había gestionado proyectos de promoción y que no pertenecía al grupo Halifax a efectos del IVA; County Wide Property Investments (en lo sucesivo, «CWPI»), una sociedad promotora y de financiación, y finalmente Halifax Property Investment Ltd (en lo sucesivo, «HPIL») que, a diferencia de las demás sociedades antes mencionadas, no estaba registrada a efectos del IVA.

13. El mecanismo se refiere a cuatro solares diferentes, pero las operaciones siguieron la misma pauta en cada solar. En primer lugar, Halifax acordó contractualmente prestar a LPDS los fondos necesarios para la compra de los derechos requeridos en el centro y para la realización de las

obras de construcción. Simultáneamente, en un contrato distinto, LPDS se comprometió a realizar obras de construcción de pequeño importe en esos solares. Halifax pagó a LPDS aproximadamente 164.000 GBP por dichas obras en los cuatro solares, incluyendo 25.000 GBP en concepto del IVA contabilizado por LPDS y por el que Halifax obtuvo únicamente una deducción del impuesto soportado en la reducida proporción deducible a prorrata.

14. LPDS, por su parte, celebró un contrato de promoción y financiación con CWPI en virtud del cual CWPI debía realizar, directa o indirectamente, las obras de construcción en cada solar. Ello incluía las obras de pequeño importe que LPDS se comprometió a efectuar para Halifax.

Utilizando los anticipos realizados por Halifax conforme a lo dispuesto en el contrato de préstamo con LPDS, esta última sociedad pagó por anticipado a CWPI una elevada cantidad por las obras (un total de aproximadamente 48 millones de GBP por los cuatro solares, incluyendo más de 7 millones de GBP en concepto de IVA).

15. Todas esas operaciones tuvieron lugar en el mismo día, en el ejercicio económico de LPDS que se cerró el 31 de marzo de 2000. (5) Durante ese ejercicio, LPDS había entregado las obras de construcción, de pequeño importe y gravadas a un tipo ordinario, sin efectuar operaciones exentas. En consecuencia, LPDS reclamó la devolución de más de 7 millones de GBP por el IVA soportado durante ese mismo ejercicio, cifra que correspondía a las cantidades cargadas por CWPI por la realización de las obras de construcción en esos solares. Por su parte, CWPI repercutió el IVA sobre dichas entregas a LPDS si bien, en última instancia, tendría derecho a deducir el IVA que facturaran los contratistas y profesionales contratados en las obras de construcción.

16. El 6 de abril de 2000, Halifax arrendó los solares a LPDS por un pago único y LPDS otorgó un nuevo contrato para ceder los arrendamientos a HPIL de modo que dichas cesiones surtirían efecto en el primer día hábil siguiente a la conclusión de las obras de construcción en cada uno de los solares. También en ese mismo día, HPIL se comprometió contractualmente a subarrendar los locales situados en cada solar a Halifax a cambio de un pago único. Estas operaciones tuvieron lugar durante el siguiente ejercicio de exención parcial de LPDS y, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), fueron consideradas como operaciones exentas a efectos de IVA.

17. Por su parte, CWPI contrató a profesionales y contratistas independientes de diversos tipos para llevar a cabo las obras de construcción en cada solar. Dado que había recibido un pago por anticipado de LPDS, CWPI pagó a los contratistas independientes cuando las obras fueron realizadas.

18. Los Commissioners denegaron las solicitudes de LPDS de devolución del IVA que los contratistas independientes repercutieron a esta última sociedad y a CWPI. Según los Commissioners, una operación, con independencia de su carácter auténtico, realizada exclusivamente para eludir el IVA no constituye una «entrega de bienes o prestación de servicios» ni una medida tomada en el curso de una «actividad económica» a efectos de IVA. Por tanto, los compromisos de LPDS frente a Halifax y los servicios de construcción prestados por CWPI a LPDS no constituyen una «entrega de bienes o prestación de servicios» en el sentido de la Sexta Directiva. Además, los Commissioners alegan que las operaciones efectuadas únicamente para eludir el IVA suponen un «abuso de derecho» y por ese motivo no deben tenerse en cuenta a efectos de IVA. Conforme tanto al primero como al segundo enfoque, está claro que las únicas prestaciones reales de servicios de construcción fueron realizadas por los contratistas independientes directamente a favor de Halifax.

19. Halifax, LPDS y CWPI (en lo sucesivo, «demandantes Halifax») impugnaron las resoluciones denegatorias de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal de Londres, que desestimó los recursos. Entonces las demandantes Halifax interpusieron recurso ante la High Court of

Justice (Inglaterra y Gales) (Chancery Division), que anuló la sentencia y devolvió el asunto al VAT and Duties Tribunal con la indicación de que determinara, entre otras cosas, si la única finalidad de LPDS y CWPI al realizar las operaciones controvertidas era eludir el IVA. El VAT and Duties Tribunal contestó afirmativamente a esa pregunta y, además, planteó las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia:

- «1. a) En las circunstancias de autos, las operaciones:
- i) efectuadas por cada uno de los partícipes con la única intención de obtener un beneficio fiscal y
  - ii) que no tienen ninguna finalidad independiente relacionada con la actividad de la empresa,

¿deben considerarse a efectos del IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por o a los partícipes en el curso de sus actividades económicas?

b) En las circunstancias de autos, ¿qué factores deben considerarse para determinar la identidad de los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los constructores independientes?

2. La doctrina del abuso de derecho tal como ha sido desarrollada por el Tribunal de Justicia, ¿tiene por efecto privar a las partes demandantes de su derecho a la deducción o la devolución de las cuotas soportadas del impuesto derivado de la puesta en práctica de las operaciones de que se trata?»

#### B. *Asunto C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (en lo sucesivo, «BHL») forma parte del grupo de sociedades BUPA (en lo sucesivo, «grupo BUPA») y lleva a cabo la actividad de gestión de hospitales privados. Los suministros realizados en el marco de esa actividad se consideraban sujetos a un tipo impositivo del 0 %. Ello permitía a BHL recuperar el impuesto soportado por sus compras de medicamentos y prótesis a sus proveedores, sin tener que declarar el impuesto repercutido sobre los suministros de dichos medicamentos y prótesis a sus clientes.

21. El Gobierno del Reino Unido anunció su intención de adoptar en breve una legislación que excluyera dichos suministros del régimen de tributación a un tipo impositivo del 0 %, legislación que finalmente entró en vigor el 1 de enero de 1998. El efecto de ese cambio consistía en excluir los suministros de que se trata realizados por proveedores privados del régimen de tributación a un tipo impositivo del 0 %, que el Reino Unido estaba autorizado a aplicar en virtud del artículo 28, apartado 2, letra a), (6) de la Sexta Directiva y someterlos al régimen normal del artículo 13, parte A, conforme al cual estarían exentos sin posibilidad de recuperar el impuesto soportado.

22. En el período comprendido entre ese anuncio del Gobierno y la entrada en vigor de la nueva legislación, el grupo BUPA ideó y llevó a cabo una serie de operaciones que consistían en unos acuerdos de pago anticipado que se adelantaban al impacto de la nueva legislación sobre la situación financiera de BHL. La idea era pagar por anticipado una gran cantidad de medicamentos y prótesis no especificados, antes de la entrada en vigor de la nueva legislación.

23. Los acuerdos de pago anticipado que permiten a BHL recuperar el impuesto soportado sobre sus compras se basan en los artículos 10 y 17 de la Sexta Directiva. El artículo 17, apartado 1, prevé que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible». Según el artículo 17, apartado 2, letra a), «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 [...] el impuesto sobre el valor añadido 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».

24. El artículo 10 dispone:

«1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto.

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran.

Sin embargo, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.» (7)

25. A la luz de estas disposiciones, los acuerdos de pago anticipado alcanzarían el resultado de que, aun cuando la especificación y entrega de los bienes tuvo lugar después de la derogación del régimen de tipo impositivo del 0 %, no se cargaría el IVA porque los bienes habían sido pagados mientras aún existía el derecho a recuperar el impuesto soportado.

26. Para prevenir los riesgos derivados de realizar fuertes pagos por anticipado a proveedores terceros, el grupo BUPA decidió utilizar, como proveedores conforme al acuerdo de pago anticipado, a sus propias filiales no pertenecientes al grupo BUPA a efectos de IVA. La sociedad elegida era miembro del grupo Goldsborough. Ese grupo de sociedades había sido recientemente adquirido por el grupo BUPA y también gestionaba un pequeño número de hospitales privados. La filial elegida recibió el nuevo nombre de BUPA Medical Supplies Ltd (en lo sucesivo, «BMSL»). Su objeto social fue modificado y obtuvo una licencia para la distribución de productos farmacéuticos.

27. Con el fin de evitar los problemas de liquidez resultantes de tener que pagar a los Commissioners la cuota correspondiente al impuesto repercutido que BMSL tendría que declarar, otra sociedad filial del grupo BUPA, Goldsborough Developments Ltd (en lo sucesivo, «GDL»), estableció unos acuerdos de pago simétricos en sentido contrario, por el mismo importe y en un período contable simultáneo, con un proveedor perteneciente al grupo BUPA a efectos de IVA. Dicho proveedor era también otra sociedad del grupo BUPA, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (en lo sucesivo, «Gatwick Park»), que del mismo modo modificó su objeto social y obtuvo una licencia para distribuir productos farmacéuticos.

28. El 5 de septiembre de 1997, fueron firmados los acuerdos de pago anticipado entre BHL y BMSL y entre GDL y Gatwick Park. BHL se comprometió a pagar a BMSL la cantidad de 100 millones de GBP por el suministro de medicamentos no determinados (60 millones de GBP más 10,5 millones de GBP en concepto de IVA) y prótesis (40 millones de GBP más 7 millones de

GBP en concepto de IVA). Ese mismo día, BMSL emitió las correspondientes facturas a BHL. Al parecer, esas cantidades bastaban para satisfacer las necesidades de BHL de medicamentos y prótesis por un período de entre cinco y ocho años. Del mismo modo, el 5 de septiembre de 1997, GDL se comprometió a pagar a Gatwick Park un importe de 100 millones de GBP por el suministro de medicamentos no determinados (50 millones de GBP más 8,75 millones de GBP en concepto de IVA) y prótesis (50 millones de GBP más 8,75 millones de GBP en concepto de IVA). Ese mismo día, Gatwick Park emitió las correspondientes facturas a GDL. Con respecto a estos últimos acuerdos de pago anticipado, las cantidades cuyo pago se pactó a cuenta del suministro de medicamentos y prótesis eran suficientes para cubrir las necesidades de GDL de tales bienes durante un período de entre 50 y 100 años.

29. El resultado de esas dos series de acuerdos de pago anticipado consistió en que no había que abonar ninguna cuota a los Commissioners al final del período contable pertinente. En efecto, el grupo BUPA a efectos de IVA adeudaba 17,5 millones de GBP en cuotas devengadas por los suministros de Gatwick Park, pero compensó ese importe con cargo a una solicitud de devolución de unas cuotas soportadas de 17,5 millones de GBP por los suministros de BMSL. Al mismo tiempo, el grupo Goldsborough a efectos de IVA adeudaba 17,5 millones de GBP en cuotas devengadas por los suministros de BMSL, que también compensó con cargo a una solicitud de devolución de 17,5 millones de GBP por los suministros de Gatwick Park. Por tanto, los dos grupos a efectos de IVA pudieron compensar una deuda de IVA de 17,5 millones de GBP con el derecho a recuperar ese mismo importe en concepto de cuotas soportadas. Los fondos necesarios para la puesta en práctica de la operación fueron facilitados por BUPA Investments Ltd, otra sociedad del grupo BUPA, y se transmitieron a las partes que participaron en los acuerdos de pago anticipado. En lo que respecta a BHL, los nuevos contratos de compra entraron en vigor a partir de septiembre de 1998. En cuanto a los acuerdos de pago anticipado entre GDL y Gatwick Park, entraron en vigor en 2001.

30. Los Commissioners no autorizaron a BHL y GDL la deducción del impuesto soportado. Los demandantes BUPA interpusieron recurso ante el VAT and Duties Tribunal de Londres contra la decisión de los Commissioners. El Tribunal de Londres desestimó sus recursos basándose en que BMSL y Gatwick Park no habían desarrollado una actividad económica ni habían realizado entregas a efectos de IVA. No obstante, no acogió la alegación de los Commissioners de que podría aplicarse la doctrina general del abuso de derecho. Los demandantes interpusieron posteriormente recurso ante la Chancery Division de la High Court y los Commissioners interpusieron reconvencción.

31. La High Court decidió plantear las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

«1) Habida cuenta de las circunstancias de autos, de las operaciones de que se trata y de la situación de las sociedades suministradoras, ¿cómo debe interpretarse la expresión “actividades económicas” en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE sobre el IVA (en lo sucesivo, “Directiva”)?

2) Habida cuenta de las circunstancias de autos, de las operaciones de que se trata y de la situación de las sociedades suministradoras, ¿cómo debe interpretarse la expresión “entrega de bienes” que figura en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva?

3) a) ¿Existe un principio de abuso de derecho o abuso de ley (con independencia de la interpretación que se dé a la Directiva) que pueda oponerse al derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas?

b) En caso afirmativo, ¿en qué circunstancias se aplicaría dicho principio?

- c) ¿Se aplicaría en unas circunstancias como las apreciadas por el VAT and Duties Tribunal?
- 4) ¿Afecta de algún modo a las respuestas a las cuestiones primera a tercera anteriores el hecho de que el pago por las operaciones de que se trata se realice en un momento en el que cualquier entrega de los productos efectuada hubiera sido una operación exenta con devolución del IVA en la fase precedente, tal como permite el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Directiva?
- 5) ¿Cómo debe interpretarse la Directiva en relación específicamente con las siguientes cuestiones? En circunstancias como las de autos y en relación con operaciones como aquellas de que se trata:
- a) ¿deberían tratarse las entregas como si hubieran sido efectuadas por los proveedores externos a las sociedades compradoras, sin que las sociedades suministradoras hubieran efectuado ni recibido ninguna entrega, o
- b) deberían tratarse las entregas como si hubieran sido efectuadas por los proveedores externos a las sociedades vendedoras, sin que las sociedades suministradoras hubieran efectuado ninguna entrega a las sociedades compradoras?
- 6) En unas circunstancias en las cuales cada sociedad suministradora efectúa, en el ejercicio de una actividad económica, entregas a una sociedad compradora y:
- a) las sociedades compradoras han celebrado contratos con las sociedades suministradoras para recibir bienes;
- b) los productos son facturados y pagados por anticipado con respecto a la entrega;
- c) se cobra el IVA sobre el pago anticipado con arreglo al artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva;
- d) los bienes van a ser usados por las sociedades compradoras para realizar entregas que, de haber sido efectuadas en el momento del pago, habrían sido operaciones exentas con derecho a devolución en la fase precedente, pero
- e) cada sociedad compradora pretende recibir la entrega de los productos con arreglo a los contratos únicamente si la legislación se modifica de tal modo que el uso de los bienes por parte de la sociedad compradora dará lugar a operaciones exentas sin derecho a devolución,
- ¿cómo deben interpretarse el artículo 17 de la Directiva y las normas en materia de deducción? [En relación con la letra e), si la legislación no se modifica del modo descrito, las sociedades compradoras tienen derecho a resolver sus contratos con las sociedades suministradoras y exigir la devolución de los precios pagados. En el marco de las operaciones de que se trata, los contratos celebrados entre las sociedades compradoras y las sociedades suministradoras contienen disposiciones que permiten dicha resolución.]
- 7) El VAT and Duties Tribunal apreció (en el apartado 89 de su resolución) que “ninguna de las personas que estaban en condiciones de tomar decisiones en nombre de [BMSL y Gatwick Park] [...] tenía ningún motivo o finalidad sustancial que no fuera realizar la operación de evasión del IVA”. En su recurso de apelación ante la High Court, las partes demandantes cuestionaron dicha apreciación de hecho. En caso de que dicha apreciación de hecho no fuera acogida en apelación, ¿afectaría de algún modo a las respuestas a las cuestiones primera a sexta *supra* y, en su caso, de qué modo?»

C. *Asunto C-223/03*

32. La Universidad de Huddersfield (en lo sucesivo, «Universidad») es una Institución de Educación Superior que presta servicios educativos exentos. Deseaba rehabilitar dos edificios (West Mill y East Mill) en los que había adquirido un derecho de arrendamiento. El IVA soportado por los costes de rehabilitación se limitaría a un tipo de recuperación del 14,56 % en 1996 y que se ha reducido desde entonces al 6,04 %. No obstante, sus asesores fiscales plantearon una serie de posibles mecanismos que permitían a la Universidad recuperar la totalidad del IVA soportado por las obras de remodelación mediante una serie de operaciones efectuadas por distintas personas jurídicas.

33. A estos efectos, se constituyó un trust discrecional (en lo sucesivo, «Trust») en el que la Universidad tenía la facultad de nombrar y destituir a los fiduciarios. En lo que respecta a East Mill, que es el edificio directamente afectado por el procedimiento principal, la Universidad optó por gravar el arrendamiento y lo otorgó al Trust el 22 de noviembre de 1996. (8) La renta anual inicial se fijó en un importe simbólico de 12,50 GBP. El Trust, que había optado por la tributación de sus operaciones, concedió en ese mismo día un subarrendamiento a la Universidad a una renta anual inicial simbólica de 13 GBP. Simultáneamente, University of Huddersfield Properties Ltd (en lo sucesivo, «Huddersfield Properties»), filial al cien por cien de la Universidad que no pertenecía al mismo grupo a efectos de IVA, facturó a la Universidad 3,5 millones de GBP más 612.500 GBP en concepto de IVA por los futuros servicios de construcción en East Mill. Poco después, Huddersfield Properties contrató con la Universidad la rehabilitación de East Mill y la Universidad pagó la cantidad indicada en la factura presentada por Huddersfield Properties. Finalmente esa sociedad contrató a contratistas independientes para que prestaran los servicios de construcción necesarios en East Mill. Las obras en East Mill concluyeron en septiembre de 1998. Posteriormente, las rentas adeudadas en virtud del arrendamiento y del subarrendamiento fueron incrementadas a 400.000 GBP al año y a 415.000 GBP al año respectivamente.

34. Ese mecanismo permitió a la Universidad invocar en su declaración de IVA correspondiente al período 01/97 el derecho a deducir el IVA soportado por ella en las obras de construcción entregadas, puesto que se utilizaron para realizar una nueva entrega gravada de East Mill al Trust. (9) El 26 de enero de 2000, no obstante, los Commissioners liquidaron a la Universidad 612.500 GBP por el período 01/97 en concepto de IVA sobre los servicios de construcción prestados por Huddersfield Properties en relación con East Mill y 2,28 GBP en concepto de IVA sobre la renta por East Mill cobrada por el Trust. La Universidad interpuso recurso ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre, contra esa liquidación de IVA.

35. Los Commissioners alegan fundamentalmente que una operación realizada exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA no constituye una «entrega de bienes o prestación de servicios». Asimismo, no se trata de una medida adoptada en el marco de una actividad económica o para promoverla. Con carácter subsidiario, sostienen que una operación de ese tipo, conforme al principio general del Derecho de impedir el «abuso de derecho», no debería tenerse en cuenta y, en cambio, los términos de la Sexta Directiva deberían aplicarse a la naturaleza auténtica de la operación controvertida. Por su parte, la Universidad alegó, entre otras cosas, que las operaciones de que se trata no se realizaron «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA». Si bien es cierto que la interpretación de los hechos por la Universidad ocasionó una elevada devolución «inicial» del IVA soportado, esos mismos hechos dieron también lugar a fuertes pagos de IVA sobre las rentas durante un período.

36. El órgano jurisdiccional remitente concluyó que la única finalidad de la utilización del Trust en relación con East Mill, para el arrendamiento por la Universidad al Trust y para el subarrendamiento de East Mill por el Trust a la Universidad, era obtener una ventaja fiscal.

Asimismo, consideró que la Universidad tenía intención de conseguir un ahorro de IVA en términos absolutos resolviendo los acuerdos de IVA relativos a East Mill cierto tiempo después del inicio de la vigencia del arrendamiento (y poniendo fin también de este modo al pago de IVA sobre las rentas). Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente concluyó también que todas esas operaciones eran auténticas y no ficticias, en el sentido de que dieron lugar a entregas realmente efectuadas.

37. En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando:

- i. una universidad renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas a un determinado inmueble que posee y cuando arrienda este inmueble a un trust creado y controlado por ella,
- ii. el trust renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas al inmueble en cuestión y da este inmueble en subarriendo a la universidad,
- iii. la universidad celebra y ejecuta los contratos de arrendamiento y subarriendo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal y cuando tales operaciones carecen de cualquier finalidad económica autónoma,
- iv. los contratos de arrendamiento y subarriendo equivalen, como pretendían la universidad y el trust, a un sistema de aplazamiento (es decir, un sistema para diferir el pago del IVA), con la particularidad intrínseca de que permite un ahorro absoluto del IVA en una fecha posterior,
  - a) ¿constituyen el arrendamiento y el subarriendo prestaciones imponibles a efectos de la Sexta Directiva del IVA?
  - b) ¿Pueden calificarse de “actividades económicas” en el sentido del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva del IVA?»

### III. **Apreciación**

38. Pese a las diferencias en los mecanismos de planificación fiscal adoptados, estos asuntos plantean problemas jurídicos idénticos. En sustancia, los órganos jurisdiccionales remitentes solicitan orientación sobre dos cuestiones. En primer lugar, se pregunta al Tribunal de Justicia si las operaciones controvertidas constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva y suponen «entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» por «un sujeto pasivo que actúe como tal» en el sentido del artículo 2 de la Directiva. (10)

39. Mediante la segunda cuestión se pregunta si las solicitudes de devolución del impuesto soportado o de deducción en este concepto pueden denegarse basándose en la doctrina del Derecho comunitario sobre el abuso de derecho. (11)

#### A. *Concepto de entrega realizada en el marco de una actividad económica*

40. El régimen de deducción del sistema común del IVA en la Comunidad tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. (12) No se discute que la expresión «actividades económicas» del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva tiene un amplio ámbito y presenta carácter objetivo. (13) Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Rompelman, «el sistema común del impuesto

sobre el valor añadido garantiza [...] la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas». (14) En consecuencia, el artículo 4, apartado 1, de la Directiva se refiere expresamente a cualesquiera actividades «cualquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». En su sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, el Tribunal de Justicia consideró que, para determinar si una actividad tiene carácter económico en el sentido del sistema común del IVA, «la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados». (15) Por consiguiente, es necesario considerar la actividad de modo objetivo y por sí misma para identificar sus elementos característicos con objeto de dilucidar si presenta o no naturaleza de actividad económica, en lugar de tener en cuenta la posible finalidad de la operación o los motivos de las partes. (16)

41. Esa norma se basa en el imperativo de que el sistema común del IVA debe ser neutral y en el principio de seguridad jurídica, que requiere que la aplicación de la legislación comunitaria debe ser previsible para los justiciables. (17) Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de sus derechos y obligaciones. (18)

42. No obstante, el Gobierno del Reino Unido, apoyado en gran medida por los Gobiernos de Irlanda, Países Bajos e Italia, alega que operaciones como las controvertidas en los presentes asuntos, realizadas con la única finalidad de recuperar el impuesto soportado y, por tanto, para eludir o diferir el IVA que habría de abonarse normalmente, no son actividades económicas en el sentido del sistema común del IVA y no deben considerarse entregas a efectos de la legislación del IVA. Sostiene que, en la medida en que la única intención sustancial de los partícipes en las operaciones de que se trata consistía en dar efecto a un mecanismo de evasión fiscal, dichas actividades son totalmente ajenas a los objetivos de la Sexta Directiva y no deben ser consideradas, en consecuencia, como actividades económicas.

43. Procede abordar tres cuestiones al analizar las alegaciones formuladas por el Gobierno del Reino Unido a este respecto. En primer lugar, examinaré si, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, la distinción entre actividades lícitas e ilícitas formulada por el Tribunal de Justicia al determinar el ámbito del concepto de actividades económicas es pertinente para los presentes asuntos. En segundo lugar, analizaré la importancia que el Gobierno del Reino Unido atribuye a la finalidad para la que se han efectuado las operaciones a efectos de excluirlas de la categoría de actividades económicas. En tercer lugar, expondré las más amplias consecuencias de adoptar la interpretación propuesta por el Gobierno del Reino Unido que pretende prevenir los mecanismos de evasión fiscal limitando el ámbito de aplicación de las propias normas del IVA.

#### 1. Concepto de actividad económica y distinción entre actividades lícitas e ilícitas

44. El razonamiento del Gobierno del Reino Unido, con el que no están de acuerdo los demandantes de los tres asuntos y la Comisión, se basa fundamentalmente en una analogía con una línea de decisiones del Tribunal de Justicia en las que determinadas actividades ilícitas se consideraron no comprendidas en el ámbito de aplicación de las normas del IVA. (19) En mi opinión, esa jurisprudencia no ofrece apoyo a la tesis propuesta por el Gobierno del Reino Unido.

45. Según una jurisprudencia bien consolidada, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre actividades lícitas e ilícitas. (20) En principio, incluso las operaciones ilícitas están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y están sujetas a IVA. (21) La única excepción se da cuando una actividad está totalmente excluida de un sector económico lícito. (22) Pero esa excepción sólo se refiere al comercio de bienes o servicios que estén sujetos a una prohibición total en la Comunidad y que, por su propia naturaleza y

especiales características, no pueden ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico. (23) Por ejemplo, la entrega de estupefacientes o moneda falsificada no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. (24) Ello no se aplica a las actividades controvertidas en los presentes asuntos, que se refieren a servicios de inversión y promoción, el suministro de prótesis y medicamentos y el arrendamiento de bienes inmuebles. Por tanto, las consideraciones objeto de examen son intrínsecamente lícitas, con independencia de si fueron realizadas con objeto de eludir o diferir el pago de impuestos. En los presentes asuntos, la jurisprudencia relativa a actividades ilícitas y el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva no tiene, pues, la pertinencia que le atribuye el Gobierno del Reino Unido. (25)

## 2. Importancia de la finalidad para la clasificación de una actividad económica

46. El Reino Unido alega que, para determinar la naturaleza intrínseca de una actividad, hay que tener en cuenta todas las circunstancias en las que tiene lugar la operación pertinente, (26) y que dichas circunstancias deben incluir la finalidad para la que se ha efectuado la operación. (27)

47. A este respecto, invoca sentencias como las dictadas en los asuntos Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting y Sinclair Collis. No obstante, en tales asuntos no había duda de que las actividades objeto de examen presentaban carácter económico. En el asunto Faaborg-Gelting Linien, la cuestión consistía en si las operaciones de un restaurante constituían entregas de bienes o prestaciones de servicios con arreglo a la Sexta Directiva. (28) El asunto Stockholm Lindöpark se refería a la cuestión de si la gestión de un campo de golf debe considerarse como un arrendamiento de un bien inmueble o una prestación de servicios vinculada a la práctica del deporte o de la educación física, a efectos de determinar si puede estimarse exenta de IVA. (29) El asunto Sinclair Collis versaba sobre la cuestión de si la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar, explotar y mantener la máquina en el local suponía un arrendamiento de bienes inmuebles. (30) En todos esos asuntos, el Tribunal de Justicia examinó las circunstancias en que tuvieron lugar las actividades económicas con objeto de determinar su clasificación correcta con arreglo a la Sexta Directiva, sin entrar en si estaban o no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. De ninguno de dichos asuntos cabe deducir que una actividad deja de ser «actividad económica» cuando se realiza con el fin de eludir o diferir el pago del IVA.

48. Es cierto que las operaciones controvertidas en los presentes asuntos parecen ser meros instrumentos o transacciones indirectas para la implantación de mecanismos complejos de evasión fiscal. Sin embargo, la evasión fiscal sigue siendo, en cualquier caso, una actividad que no está vinculada directamente a las diversas actividades comerciales objetivamente realizadas a título oneroso en cada una de las operaciones controvertidas. Por consiguiente, la finalidad de evasión fiscal es una circunstancia externa que no modifica la naturaleza intrínseca y objetiva de cada una de esas operaciones. (31) Dichas operaciones deben analizarse individualmente a la luz de las circunstancias objetivas pertinentes con objeto de verificar si existe una entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso y, en consecuencia, para determinar su naturaleza intrínseca y objetiva.

49. De modo similar, la circunstancia de que las actividades privadas de un sujeto pasivo no estén comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva tampoco brinda apoyo al argumento del Gobierno del Reino Unido. En el asunto Wellcome Trust, el Tribunal de Justicia analizó si Wellcome actuaba como un inversor privado o si desarrollaba un negocio al gestionar su cartera de inversión. El Tribunal consideró las circunstancias del caso y concluyó que Wellcome debía ser considerado como un consumidor final y no como un «sujeto pasivo que actúe como tal» en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. En el asunto Enkler, (32) la cuestión consistía en si el alquiler de un vehículo de «camping» constituye una explotación de un

bien corporal «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. El Tribunal estimó que un vehículo de «camping» «por su naturaleza, puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados». (33) Con objeto de dilucidar si la explotación de dicho bien obedece a una finalidad económica, el Tribunal declaró que debían tenerse en cuenta circunstancias como la naturaleza de los bienes, la duración del arrendamiento, el número de clientes y el importe de los ingresos. (34) No obstante, en los presentes asuntos no se alega que las operaciones controvertidas se realizaron con carácter privado. Las operaciones son actividades comerciales, pese al hecho de que se realizaron como instrumentos de evasión del IVA.

50. Asimismo, en contra de lo que indica el Gobierno del Reino Unido, de la postura del Tribunal de Justicia en las sentencias Breitsohl (35) e INZO (36) no se desprende que una actividad esté privada de su naturaleza económica cuando se realiza con la única intención de dar lugar a una ventaja fiscal. La cuestión abordada en esos asuntos consistía en la situación de una persona que solicita la deducción del IVA y realiza declaraciones falsas sobre su condición de sujeto pasivo. El Tribunal declaró que «en las situaciones fraudulentas o abusivas en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado determinados bienes que pueden ser objeto de una deducción, la administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas puesto que tales deducciones han sido concedidas basándose en declaraciones falsas». (37)

51. En los presentes asuntos no se afirma que los demandantes pretendan recuperar el IVA soportado sobre la base de declaraciones falsas. Además, debe establecerse una distinción entre la intención de efectuar actividades económicas, que es un requisito para adquirir la condición de sujeto pasivo, y la finalidad de dichas actividades, que, con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, carece de pertinencia. Los presentes asuntos, a diferencia de los asuntos Breitsohl e INZO, se refieren a la finalidad de las actividades económicas realizadas por los demandantes, en lugar de a la cuestión de si en realidad pretendían efectuar dichas actividades como sujetos pasivos. En efecto, los servicios y bienes fueron realmente transmitidos a título oneroso, aunque como parte de una operación que había sido cuidadosamente articulada con objeto de crear un derecho a recuperar el impuesto soportado.

52. Conforme a la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Directiva sostenida por el Gobierno del Reino Unido, la consideración de la intención de las partes de una operación es de importancia decisiva para caracterizar las entregas resultantes de ésta como entregas realizadas en el marco de una actividad económica por un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva. Tal enfoque interpretativo contraviene el carácter objetivo del concepto de «actividad económica» que constituye una característica esencial del sistema del IVA, impuesta por el principio de seguridad jurídica, y no debe dejarse depender de las intenciones de los operadores de que se trata. (38)

3. Prevención de la evasión del IVA mediante la limitación del ámbito de aplicación de las normas del IVA

53. El objetivo perseguido por el Gobierno del Reino Unido al proponer ese enfoque interpretativo parece ser luchar contra los mecanismos de evasión del IVA limitando el ámbito de aplicación del propio sistema del IVA. En otras palabras, siempre que se detectaran operaciones destinadas a eludir o diferir el pago del IVA, quedarían simplemente excluidas del ámbito de aplicación del propio sistema del IVA. A mi juicio, el Tribunal de Justicia no debe acoger ese planteamiento, puesto que contraviene su jurisprudencia. Además, si el Tribunal de Justicia se plantea apartarse de su enfoque actual y optar por la tesis propuesta por el Gobierno del Reino

Unido, debe considerar plenamente los problemas planteados por ese enfoque interpretativo, que describiré brevemente en los puntos siguientes. Por último, hay que prestar atención a la existencia de alternativas menos drásticas, más en consonancia con el espíritu y naturaleza del sistema común del IVA, para tratar con eficacia los mecanismos de evasión del IVA. Esta materia se expondrá más adelante bajo la rúbrica «Abuso de derecho».

54. La tesis del Reino Unido de que debe atribuirse relevancia al examen de la finalidad de una operación conduce, en efecto, a la paradoja de que dicha operación quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva en virtud del hecho de que las partes pretendieron en primer lugar eludir o diferir el pago del IVA. Como la Comisión señaló en la vista, ese enfoque interpretativo podría terminar siendo utilizado no sólo por la administración tributaria en su beneficio, como en los presentes asuntos, sino también por los sujetos pasivos. Éstos podrían también alegar en principio que una determinada operación, a la luz de su finalidad, no tuvo lugar en el marco de una actividad económica y, por tanto, debería quedar excluida del ámbito de aplicación del sistema del IVA. Ello es concebible, por ejemplo, en el caso de Halifax en el que Halifax y LPDS realizaron una determinada operación para la prestación de servicios de construcción, que supuso efectivamente el pago por Halifax de aproximadamente 164.000 GBP, incluidas 25.000 GBP en concepto de IVA. Dicha operación, como las demás, fue también realizada con la única intención de eludir el IVA. (39) Por tanto, según el enfoque propuesto por el Gobierno del Reino Unido, esa operación debería al parecer quedar fuera del ámbito de aplicación del sistema del IVA aun cuando efectivamente supuso el pago de IVA. En mi opinión, no está totalmente claro cómo debería tratarse dicha operación conforme al enfoque voluntarista sostenido por el Gobierno del Reino Unido, con objeto de que permaneciera en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Ello está estrechamente relacionado con otro problema derivado de la interpretación propugnada por el Gobierno del Reino Unido.

55. En realidad, como revela la resolución de remisión del asunto Halifax, si se prescinde de las operaciones de evasión fiscal dejándolas fuera del ámbito de aplicación del sistema del IVA, será necesario reconstruir la cadena de entregas para redefinir la identidad de los destinatarios de dichas entregas que siguen sujetos al IVA. Muy probablemente los destinatarios de dichas entregas no serán los indicados por los contratos o facturas relativas a las operaciones de las que se prescinde. Dicha reconstrucción plantea serios problemas.

56. En primer lugar, supone la existencia de una forma normal de realizar, por ejemplo, las obras de construcción en los casos de Halifax y Huddersfield, y de adquirir los medicamentos y prótesis en el caso de BUPA. Una operación normal de ese tipo sería la comprendida en el sistema del IVA, pero existe un riesgo de que pudiera ser un mero producto de la imaginación, puesto que en principio no hay una única forma normal de efectuar una actividad económica. No existe nada anormal en sí en el hecho de que, por ejemplo, una sociedad de banca haga uso de sociedades interpuestas de inversión y promoción para llevar a cabo servicios de construcción, en lugar de contratar directamente con sociedades constructoras. Ninguna de esas formas de realizar actividades puede considerarse más normal que la otra. La opción a favor de una de ellas para sustituir las operaciones efectivamente realizadas por las partes pero de las que se prescinde a efectos de IVA será meramente arbitraria.

57. En segundo lugar, no tiene en cuenta auténticas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, para centrarse en cambio en el resultado global de la operación que se considera sujeta a IVA. Ello es incompatible con la característica típica del sistema común del IVA que se recoge en el artículo 2 de las Directivas Primera y Sexta, según el cual el IVA se aplica operación por operación en relación con cada entrega de la cadena de operaciones. (40)

58. Además otro problema, a mi juicio no resuelto, que ocasiona la interpretación planteada por el Gobierno del Reino Unido es la cuestión de si la intención de obtener una ventaja fiscal ha de ser compartida por todos los participantes en el mecanismo para que éste sea excluido del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. En efecto, como señaló la Comisión en la vista, existe el riesgo real de que inocentes circunstancias pudieran verse afectados al efectuar o recibir entregas de los participantes en operaciones cuya única finalidad sea obtener ventajas fiscales. Este problema sólo puede resolverse de modo satisfactorio, en mi opinión, mediante un rechazo rotundo a aceptar la interpretación del concepto de entrega realizada en el marco de actividades económicas propuesta por el Gobierno del Reino Unido.

59. A la luz de las consideraciones precedentes, estimo que el Tribunal de Justicia debe responder a los órganos jurisdiccionales nacionales que las expresiones «actividades económicas» y «entregas» realizadas por un «sujeto pasivo que actúe como tal» a efectos de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que cada una de las operaciones de que se trate han de considerarse de modo objetivo y por sí mismas. A este respecto, el hecho de que una entrega se realice con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de pertinencia.

## B. *Abuso de derecho*

60. Los órganos jurisdiccionales nacionales plantean la cuestión de si el concepto de abuso de derecho, previamente reconocido por el Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho comunitario, es también aplicable en el ámbito del IVA. Esa doctrina se opondría a que los sujetos pasivos obtuvieran una ventaja fiscal resultante de operaciones celebradas y realizadas con el único objetivo de conseguir esa ventaja fiscal.

61. El Tribunal de Justicia ha tenido oportunidad de exponer en numerosas ocasiones sus tesis sobre el denominado «abuso de derecho» o, más en general, simplemente «abuso». El Gobierno del Reino Unido, apoyado por los Gobiernos de Irlanda, Países Bajos, Francia y por la Comisión, invoca esa jurisprudencia para sostener la tesis de que esa doctrina es asimismo aplicable en materia de IVA.

### 1. Concepto de abuso de derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

62. Un análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia pone de manifiesto constantemente una serie de elementos convergentes sobre el concepto de abuso de derecho en el ordenamiento comunitario. Empezando por el ámbito de las libertades fundamentales, el Tribunal ha declarado que no es admisible eludir abusivamente las normas de un Estado miembro mediante el aprovechamiento de dichas libertades. (41) Esa idea ha sido también reconocida por el Tribunal de Justicia en otras materias específicas como la seguridad social, en donde también ha declarado que no pueden obtenerse ventajas mediante abuso o conducta fraudulenta. (42) En otros asuntos, en el sector de la política agrícola común, el Tribunal ha declarado, del mismo modo, que la aplicación de la legislación pertinente sobre restituciones a la exportación «en modo alguno puede ampliarse tanto como para que abarque las prácticas abusivas de un exportador». (43) En otro asunto sobre esta misma materia, relativo al pago de montantes compensatorios por queso importado a Alemania desde un país no perteneciente a la Comunidad, el Tribunal ha señalado que «si se demuestra que las operaciones de importación y de exportación se realizaron con el único objeto de acogerse abusivamente a la normativa mencionada» no se adeuda el pago. (44) En un tipo distinto de asuntos, en el ámbito del Derecho de sociedades, el Tribunal de Justicia ha reconocido también que no debe admitirse que un accionista invoque una disposición del Derecho comunitario para obtener ventajas ilegítimas manifiestamente contrarias al objetivo perseguido por la disposición de que se trata. (45) Más recientemente, en el asunto Centros, cuyo

objeto era un supuesto abuso del derecho de establecimiento, el Tribunal de Justicia reiteró su posición sosteniendo que «un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que los justiciables puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta». (46)

63. Esta última declaración refleja los dos principales contextos en los que el Tribunal de Justicia ha analizado el concepto de abuso. En primer lugar, cuando las disposiciones del Derecho comunitario son invocadas de modo abusivo con objeto de obtener ventajas de un modo que contraviene la finalidad y los objetivos de dichas disposiciones. (47)

64. A mi juicio, sin duda cabe considerar que de esta jurisprudencia se deriva un principio general de Derecho comunitario. (48) El Tribunal lo ha sintetizado afirmando que «los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta». (49) No obstante, dicho principio, enunciado en esa forma tan amplia y redundante, no constituye, por sí mismo, un instrumento útil para dilucidar si un derecho derivado de una disposición específica del Derecho comunitario está siendo aprovechado de modo abusivo. Para que sea operativo, es necesario un criterio o doctrina más detallado para determinar cuándo se produce un abuso. (50)

65. A este respecto, de la jurisprudencia anterior se desprende que el Tribunal de Justicia intenta alcanzar un equilibrio prudente entre dejar a los órganos jurisdiccionales nacionales que aprecien el abuso conforme a sus propias normas nacionales pertinentes (51) y garantizar que esa apreciación no perjudique a la eficacia plena y aplicación uniforme de las disposiciones de Derecho comunitario supuestamente invocadas de modo abusivo. (52) En consecuencia, el Tribunal ha desarrollado el parámetro conforme al cual ha de realizarse esa apreciación en el plano nacional. En primer lugar, la apreciación del abuso debe basarse en pruebas objetivas. En segundo lugar, y más importante, debe realizarse de conformidad con la finalidad y objetivos de la disposición de Derecho comunitario supuestamente invocada de modo abusivo. (53) A este respecto, en la medida en que determinar esa finalidad es una cuestión de interpretación, el Tribunal de Justicia ha excluido expresamente en varios casos la existencia de un abuso. (54)

66. En la sentencia *Emsland-Stärke*, (55) no obstante, el Tribunal dio un paso más allá en la formulación de una doctrina de Derecho comunitario más elaborada del abuso. Se había preguntado al Tribunal si un exportador podía ser privado de su derecho a una restitución a la exportación pese al hecho de que concurrían los requisitos formales para la concesión de la restitución de conformidad con las disposiciones pertinentes del Reglamento (CEE) nº 2730/79 de la Comisión, de 29 de noviembre de 1979, sobre modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas. (56) Básicamente, los productos en cuestión habían sido objeto de un procedimiento de reversión en virtud del cual fueron exportados y despachados al consumo en un tercer país, si bien fueron inmediatamente reimportados a la Comunidad sin modificaciones y por el mismo medio de transporte.

67. En consecuencia, el Tribunal declaró que las disposiciones de Derecho comunitario de que se trata habían de interpretarse en el sentido de que el derecho a la restitución debía perderse en caso de abuso. El Tribunal presentó, por tanto, un criterio para dilucidar si existía dicho abuso que consistía, en primer lugar, en «una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa» (57) y, en segundo lugar, en un «elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención». (58) Básicamente es este criterio el que el Gobierno del Reino Unido alega que debería también aplicarse en el sistema común del IVA, con independencia de la falta de disposiciones que lo

establezcan expresamente, tanto en la Sexta Directiva como en el Derecho nacional.

68. Existe en sustancia una pauta constante en la jurisprudencia antes mencionada sobre el concepto de abuso (al que no siempre se alude como abuso de derecho) por la que la apreciación del abuso se basa en si el derecho invocado es conforme con los objetivos de las normas que lo han generado formalmente. (59) La persona que alega tener el derecho únicamente no puede invocarlo en la medida en que la disposición de Derecho comunitario que formalmente confiere dicho derecho se alega para conseguir «ventajas ilegítimas y que de modo manifiesto no guardan relación con el objetivo de dicha disposición». (60) Por el contrario, cuando el ejercicio del derecho tiene lugar dentro de los límites impuestos por los objetivos y resultados perseguidos por la disposición de Derecho comunitario de que se trata, no existe abuso de derecho sino simplemente un ejercicio legítimo del mismo. (61)

69. Por tanto, considero que este concepto de abuso opera como un *principio que regula la interpretación del Derecho comunitario*, tal como ha indicado la Comisión en sus observaciones escritas. (62) Lo que parece ser un factor decisivo para afirmar la existencia de un abuso es el ámbito teleológico de las normas comunitarias invocadas, (63) que debe definirse con el fin de determinar si el derecho reclamado es conferido en efecto por tales disposiciones, en la medida en que no quede manifiestamente fuera de su ámbito de aplicación.

70. A este respecto, lo que en la sentencia Emsland-Stärke se denomina el elemento subjetivo del abuso no afecta al carácter interpretativo del concepto de abuso en Derecho comunitario. (64) En la sentencia Emsland-Stärke, el Tribunal de Justicia vinculó ese elemento subjetivo a la conclusión de que la situación que da lugar a la aplicación de una determinada norma comunitaria era meramente artificial. A mi juicio, esa conclusión de artificialidad no debe basarse en una apreciación de las intenciones subjetivas de los que invocan el derecho comunitario. El carácter artificial de determinados hechos u operaciones debe ciertamente dilucidarse sobre la base de una serie de circunstancias objetivas verificadas en cada caso concreto. Ello está, además, en consonancia con la referencia del Tribunal de Justicia, también en la sentencia Emsland-Stärke, al «solo objetivo» de una actividad o comportamiento como el elemento decisivo que apoya la conclusión de que se ha producido un abuso de Derecho comunitario. (65) Cuando el Tribunal de Justicia adopta la tesis de que existe un abuso siempre que la actividad de que se trata no pueda tener ningún otro objetivo o justificación que activar la aplicación de las disposiciones de Derecho comunitario de modo contrario a su finalidad, ello equivale, a mi juicio, a adoptar un criterio objetivo para la apreciación del abuso. Es cierto que esos elementos objetivos pondrán de manifiesto que la persona o personas que realicen dicha actividad tenían, muy probablemente, la intención de abusar del Derecho comunitario. Pero no es cierto que esa intención sea lo decisivo para apreciar el abuso, sino, en cambio, la actividad en sí misma objetivamente considerada. A este respecto, basta imaginar, a título de ejemplo, un caso en que A se limita sin más reflexión a seguir el consejo de B y a realizar una actividad para la que no existe una explicación distinta de la de obtener una ventaja fiscal para A. El hecho de que A no tuviera ninguna intención subjetiva de abusar del Derecho comunitario no sería pertinente para la apreciación del abuso. Lo que importe no es la conciencia efectiva de A, sino el hecho de que la actividad, en términos objetivos, no tenía otra explicación que conseguir una ventaja fiscal.

71. Por tanto, en mi opinión las intenciones elusivas subjetivas de las partes no son lo que ha de determinar la existencia del elemento subjetivo mencionado en la sentencia Emsland-Stärke. Antes bien, las intenciones de las partes de obtener abusivamente una ventaja del Derecho comunitario son simplemente deducibles del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas. Si se determina que concurren dichas circunstancias objetivas, ha de concluirse que una persona que invoca el significado literal de una disposición del ordenamiento comunitario para reclamar un derecho que contraviene sus objetivos

no es merecedora de que se le respete dicho derecho. En tales circunstancias, la disposición legal de que se trata debe interpretarse, en contra de su sentido literal, en el sentido de que no confiere en realidad el derecho. Es el examen de la finalidad objetiva de las normas comunitarias y de las actividades realizadas, y no las intenciones subjetivas de las personas, lo que a mi juicio se encuentra en el núcleo de la doctrina del Derecho comunitario sobre el abuso. Por tanto, estimo que el uso de la expresión «abuso de derecho» para describir lo que constituye, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, básicamente un principio de interpretación del Derecho comunitario puede en realidad ser equívoco. (66) Por tanto, prefiero usar la expresión «prohibición del abuso de la legislación comunitaria» y hablaré de «abuso de derecho» únicamente cuando lo exija la sencillez.

72. Ahora volveré a la cuestión, en los presentes asuntos, de la aplicabilidad de este principio de la legislación comunitaria al sector específico del sistema común armonizado del IVA y, si es aplicable, a la formulación de los criterios para su aplicación en los casos de autos.

2. Aplicabilidad del principio que prohíbe el abuso de la legislación comunitaria al sistema común del IVA

73. Como señaló el Abogado General Tesouro «todo ordenamiento jurídico que aspire a una mínima exhaustividad debe contener las medidas, por así decirlo, de autoprotección para evitar que los derechos que confiere sean ejercitados de forma abusiva, excesiva o distorsionada. Semejante exigencia no es en modo alguno ajena al Derecho comunitario». (67) Considero que el sistema común del IVA tampoco es inmune al riesgo, inherente a todo sistema jurídico, de que puedan realizarse actos que, pese a cumplir de modo formal una disposición legal, supone un aprovechamiento abusivo de las posibilidades abiertas por esa disposición, en contra de sus objetivos y finalidad.

74. Por tanto, es difícil concebir el sistema común del IVA como una suerte de ámbito libre de abusos en el régimen jurídico comunitario en el que dicho principio no tendría que ser respetado. No hay ningún motivo por el que ese principio general del Derecho comunitario deba depender, en esta materia, de una declaración expresa del legislador de que las disposiciones de las directivas del IVA tampoco escapan a la norma, constantemente confirmada por el Tribunal de Justicia, de que no puede invocarse formalmente ninguna disposición de Derecho comunitario para obtener ventajas que se oponen manifiestamente a sus objetivos y finalidad. Dicha norma, concebida como un principio de interpretación, constituye una válvula de seguridad indispensable para proteger los objetivos de todas las disposiciones de la legislación comunitaria frente a una aplicación formalista de las mismas basada exclusivamente en su significado literal. (68) La idea de que ese concepto es igualmente aplicable en materia de IVA es plenamente coherente con la posición adoptada recientemente por el Tribunal de Justicia en la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep, según la cual «la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva». (69)

75. En la medida en que ese principio se concibe como un principio general de interpretación no requiere un reconocimiento legal expreso por el legislador comunitario para que sea aplicable a las disposiciones de la Sexta Directiva. De la mera inexistencia en la Sexta Directiva de una disposición que establezca expresamente un principio de interpretación por el que se proscriben los abusos –y lo mismo cabría decir, por ejemplo, de los principios de seguridad jurídica o de protección de la confianza legítima, como observó el Gobierno irlandés en la vista– no puede, pues, extraerse la conclusión de que el legislador comunitario ha pretendido excluir ese principio de la Sexta Directiva. Antes bien, aun cuando existiera una disposición en la Sexta Directiva que expresamente formulara ese principio, podría considerarse, como la Comisión ha señalado, como una mera declaración o codificación de un principio general existente. (70)

76. Precisamente por los mismos motivos, no puedo estar de acuerdo con la alegación de los demandantes en los presentes asuntos de que la aplicación de un principio general que prohíbe el abuso en el marco de la Sexta Directiva debe depender de la adopción por cada Estado miembro de adecuadas medidas nacionales de lucha contra la evasión, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva. (71) Si se aceptara esa tesis, el sistema común del IVA se convertiría en un sector jurídico peculiar en el que prácticamente cualquier comportamiento oportunista realizado por los sujetos pasivos invocando el significado literal de sus disposiciones para conseguir de modo abusivo ventajas fiscales frente a la administración tributaria tendría que ser tolerado a menos que los Estados miembros hubieran adoptado previamente medidas legislativas prohibitivas de dicho comportamiento.

77. En síntesis, no veo ningún motivo por el que las normas del IVA no deban interpretarse con arreglo al principio general de prohibición del abuso del Derecho comunitario. Es cierto que la legislación fiscal está a menudo dominada por la preocupación acerca de la seguridad jurídica, que se deriva en particular de la necesidad de garantizar la previsibilidad de la carga financiera impuesta sobre los contribuyentes y del principio de reserva de ley en materia tributaria. No obstante, un análisis comparativo de la normativa legal de los Estados miembros es suficiente para aclarar que dichas preocupaciones no excluyen la utilización de ciertas disposiciones generales y conceptos indeterminados (72) en materia de legislación tributaria para impedir la evasión fiscal ilegítima. La seguridad jurídica debe ponderarse frente a otros valores del sistema jurídico. La ley tributaria no ha de convertirse en una suerte de «salvaje oeste» en el que prácticamente cualquier tipo de comportamiento oportunista ha de ser tolerado mientras se atenga a una interpretación formalista estricta de los preceptos fiscales pertinentes y el legislador no haya adoptado expresamente medidas para impedir dicho comportamiento.

78. El artículo 27 de la Sexta Directiva no impide la adopción de la doctrina del abuso para la interpretación de las normas comunes sobre IVA. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los Estados miembros están obligados a cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva y no pueden oponer a un contribuyente una disposición por la que se establezca una excepción al sistema de la Directiva en la medida en que no se haya establecido una excepción con arreglo al artículo 27. (73) La necesidad de impedir la evasión o el fraude fiscal no puede por tanto justificar la adopción de *medidas nacionales* que establezcan excepciones a la Directiva, salvo con arreglo al procedimiento previsto en su artículo 27. (74) Además, sólo están autorizadas las excepciones que sean proporcionales y necesarias para conseguir los objetivos mencionados expresamente en el artículo 27. (75)

79. No obstante, la prohibición del abuso del Derecho comunitario, considerada como principio de interpretación, no genera excepciones a las disposiciones de la Sexta Directiva. El resultado de su aplicación es que no puede considerarse que la disposición legal *interpretada* confiere el derecho de que se trata ya que el derecho reclamado va manifiestamente más allá de los

objetivos y finalidades perseguidos por las disposiciones invocadas de modo abusivo. A este respecto, y ello es más importante, la operación de este principio de interpretación no entraña el resultado de que las actividades económicas realizadas no deben tenerse en cuenta a efectos de IVA o deben quedar fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Una interpretación de la Sexta Directiva conforme a dicho principio sólo puede tener la consecuencia más obvia que cabe esperar en el marco de la interpretación jurídica: que el derecho no se confiere en realidad, en contra del significado literal del precepto legal. Si esta interpretación supone cualquier tipo de excepción, sólo afectará al tenor de la norma y no a la norma en sí misma, que contiene más que su elemento literal. Además, la aplicación de este principio *comunitario* de interpretación respeta plenamente el objetivo de aplicación uniforme de las normas del IVA en todos los Estados miembros que subyace a los límites y requisitos procedimentales sobre la adopción de medidas nacionales destinadas a impedir ciertos tipos de evasión o fraude fiscal impuestos por el artículo 27.

80. En consecuencia, no existe conflicto entre la aplicación del principio de interpretación del Derecho comunitario que prohíbe el abuso del sistema común del IVA y el procedimiento previsto en el artículo 27 para la adopción por los Estados miembros de medidas especiales *que establezcan excepciones* a la Sexta Directiva con el fin de impedir ciertos tipos de evasión o fraude.

81. No estoy de acuerdo tampoco con la objeción formulada por algunos demandantes según la cual ese principio de Derecho comunitario que prohíbe el abuso no puede operar respecto al derecho a deducir el impuesto soportado, puesto que ese derecho es otorgado por las disposiciones nacionales por las que se adapta el ordenamiento interno a la Sexta Directiva. El derecho a deducción es conferido por la Sexta Directiva. Es un derecho comunitario cuya base legal es el artículo 17 de la Sexta Directiva y cuyo contenido, además, no deja a los Estados miembros ningún margen de discreción en cuanto a su aplicación. (76) Dado que esas disposiciones legales comunitarias persiguen alcanzar ciertos objetivos y resultados, las normas nacionales que las ejecuten deben ser interpretadas y aplicadas por las autoridades nacionales de conformidad con dichos objetivos. (77) Por tanto, en la medida en que este principio de interpretación del Derecho comunitario persigue garantizar que los objetivos y finalidades de la legislación comunitaria, en particular aquellas disposiciones de la Sexta Directiva que establecen el derecho a deducir el impuesto soportado, no sean distorsionados, ese enfoque interpretativo debe ser también seguido por las autoridades nacionales al aplicar sus normas internas relativas a la deducción del impuesto soportado. (78) Estoy de acuerdo además con la Comisión en que carece de pertinencia que el concepto de abuso fuera formulado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Emsland-Stärke, por ejemplo, en el marco de un reglamento y de una situación que se refería a fondos comunitarios, y no en el contexto de la Sexta Directiva. Lo que es importante es que el IVA está regulado por un sistema uniforme y que sus disposiciones deben interpretarse de modo uniforme. Procede señalar que, en la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep, el Tribunal de Justicia ya ha hecho una referencia expresa al concepto de abuso formulado en la sentencia Emsland-Stärke al examinar el concepto de abuso en el marco de la Sexta Directiva. (79)

82. Las principales dificultades y objeciones a la aplicación de ese principio de interpretación a la Sexta Directiva se refieren a la formulación de los criterios con arreglo a los cuales debería operar en esa específica materia. A este respecto, han de tenerse en cuenta los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

3. La construcción del concepto de abuso en Derecho comunitario, tal como es aplicable al sistema del IVA, de conformidad con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los contribuyentes

83. El criterio para aplicar al ámbito del IVA el principio de interpretación que prohíbe el abuso del Derecho comunitario debe establecerse a la luz de las características y principios específicos de este sistema armonizado. El criterio para la apreciación del abuso enunciado en la sentencia *Emsland-Stärke* ofrece una orientación considerable en este sentido pero la especificidad del IVA como impuesto de carácter objetivo implica que no es recomendable una extrapolación automática. Además, la falta de un criterio unitario para la aplicación en cada ámbito del Derecho comunitario del principio de prohibición del abuso debe considerarse perfectamente natural en el Derecho comunitario, al igual que ocurre en cualquier sistema jurídico nacional. (80)

84. La definición del alcance de este principio del Derecho comunitario, tal como es aplicable al sistema común del IVA, es en última instancia un problema de determinar los límites aplicables a la interpretación de las disposiciones de las directivas del IVA que confieren ciertos derechos a los sujetos pasivos. A este respecto, el análisis objetivo de la prohibición del abuso ha de ponderarse con los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que también «forman parte del ordenamiento jurídico comunitario» (81) y a la luz de los cuales deben interpretarse las disposiciones de la Sexta Directiva. (82) De esos principios se deriva que los contribuyentes han de tener derecho a conocer por anticipado cuál será su situación fiscal y, a tal efecto, confiar en el significado ordinario de los términos de la legislación del IVA. (83)

85. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente, en consonancia con la posición generalmente aceptada por los Estados miembros en materia fiscal, que los sujetos pasivos pueden optar por estructurar su negocio con objeto de limitar su responsabilidad tributaria. En la sentencia *BLP Group*, el Tribunal de Justicia ha declarado que «la opción de un empresario, entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA». (84) No existe obligación legal de gestionar una empresa de modo que se maximice el ingreso fiscal para el Estado. El principio básico es la libertad de optar por el medio menos gravado de gestionar la empresa para reducir los costes al mínimo. (85) Por otra parte, dicha libertad de opción existe únicamente dentro del ámbito de las posibilidades legales previstas por el régimen del IVA. La finalidad normativa del principio de prohibición del abuso de derecho en el sistema del IVA es precisamente la de definir la gama de opciones que las normas comunes del IVA han dejado abiertas a los sujetos pasivos. Esa definición ha de tener en cuenta los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los contribuyentes.

86. En virtud de esos principios, el alcance del principio de interpretación del Derecho comunitario que prohíbe el abuso de las normas del IVA debe definirse de modo que no afecte a las operaciones legítimas. Ese potencial impacto negativo se previene, no obstante, si la prohibición del abuso se interpreta en el sentido de que el derecho reclamado por un sujeto pasivo sólo se excluye cuando la correspondiente actividad económica no tiene otra explicación objetiva que crear esa reclamación ante la administración tributaria y el reconocimiento del derecho contraviene los objetivos y resultados previstos por las disposiciones pertinentes del sistema del IVA. Una actividad económica de ese tipo, aun cuando no sea ilegal, no es merecedora de protección por los principios jurídicos de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima porque su única finalidad previsible es la de subvertir los objetivos del propio sistema legal.

87. Por tanto, estimo que el concepto de abuso en Derecho comunitario, aplicable al sistema del IVA, opera sobre la base de un criterio que comprende dos elementos. Ambos elementos han de

estar presentes para determinar la existencia de un abuso del Derecho comunitario en esta materia. El primero corresponde al elemento subjetivo mencionado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Emsland-Stärke, si bien sólo es subjetivo en la medida en que pretende verificar la finalidad de las actividades de que se trata. Dicha finalidad –que no debe confundirse con la intención subjetiva de quienes participan en tales actividades– ha de determinarse objetivamente sobre la base de la inexistencia de cualquier otra justificación económica distinta de la de crear una ventaja fiscal. En consecuencia, este elemento puede considerarse como un *elemento de autonomía*. En efecto, al aplicarlo, las autoridades nacionales deben determinar si la actividad de que se trata tiene cierto fundamento autónomo que, prescindiendo de consideraciones fiscales, puede dotarla de alguna justificación económica en las circunstancias del caso.

88. El segundo elemento del criterio propuesto corresponde al denominado elemento objetivo mencionado en la sentencia Emsland Stärke. En efecto, es un elemento teleológico por el que la finalidad y los objetivos de las normas comunitarias de las que supuestamente se abusa se comparan con la finalidad y los resultados conseguidos por la actividad de que se trata. Este segundo elemento es importante, no sólo porque ofrece un criterio conforme al que han de apreciarse el objetivo y los resultados de la actividad de que se trata, sino también porque ofrece una salvaguardia para los casos en que la única finalidad de la actividad pueda ser reducir la deuda tributaria, si bien esa finalidad es efectivamente el resultado de una opción entre los distintos regímenes fiscales que el legislador comunitario ha pretendido ofrecer. Por tanto, cuando no existe contradicción entre el reconocimiento de la pretensión del sujeto pasivo y los objetivos y resultados perseguidos por la disposición legal invocada, no cabe apreciar ningún abuso.

89. La prohibición del abuso, como principio de interpretación, ya no presenta pertinencia cuando la actividad económica realizada pueda tener una explicación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales frente a la administración tributaria. 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 cuál de las finalidades de una determinada operación debería considerarse predominante. Ello introduciría un grado elevado de inseguridad en cuanto a las opciones legítimas efectuadas por los operadores económicos y afectaría a actividades económicas claramente merecedoras de protección, por cuanto están constituidas, al menos en cierta medida, por finalidades comerciales ordinarias.

90. Caben escasas dudas acerca de que debe reconocerse la posibilidad de que también en esos casos, en los que las actividades están constituidas por una combinación de consideraciones fiscales y no fiscales, pueden introducirse restricciones adicionales para las pretensiones derivadas de actividades que, en medidas variables, persiguen principalmente obtener ventajas fiscales. No obstante, ello exigirá la adopción de medidas legislativas nacionales apropiadas. No bastará la mera interpretación. Dichas medidas pueden incluir disposiciones más generales de lucha contra el abuso del tipo adoptado en algunos Estados miembros, que son aplicables entre otras materias al IVA, que pueden diferir, en su ámbito de aplicación, *modus operandi* o efecto, de la aplicación en materia de IVA del principio interpretativo del Derecho comunitario de prohibición del abuso. (86) En cualquier caso, esa legislación debe observar el procedimiento del artículo 27 y los límites establecidos al respecto por el Tribunal de Justicia. (87)

91. Sobre la base del análisis precedente, estimo por tanto que existe un principio de interpretación del Derecho comunitario que prohíbe el abuso de las disposiciones comunitarias, que es también aplicable a la Sexta Directiva. Según dicho principio, las disposiciones de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no otorgan los derechos que podrían considerarse disponibles en virtud de su significado literal, cuando concurren dos elementos objetivos. En primer lugar, que los objetivos y resultados perseguidos por las disposiciones

legales que formalmente generan la ventaja fiscal invocada se frustrarían si se confiriera dicho derecho. En segundo lugar, que el derecho invocado derive de actividades económicas para las que no existe otra explicación objetiva que la creación del derecho reclamado.

4. Finalidad de las disposiciones de la Sexta Directiva relativas al derecho de deducción y su interpretación con arreglo al principio de prohibición del abuso del Derecho comunitario

92. Los tres presentes asuntos se refieren a un supuesto abuso de las disposiciones comunitarias que otorgan el derecho a deducir el IVA soportado. Con arreglo al criterio de abuso antes descrito, es necesario determinar, en primer lugar, los objetivos y finalidades de las disposiciones de la Sexta Directiva que regulan el derecho a deducción. Los órganos jurisdiccionales nacionales podrán entonces dilucidar si, en los asuntos de los que conocen, se alcanzarían dichos objetivos si el derecho a deducir o recuperar el IVA se reconociera a los demandantes en las circunstancias en que lo reclaman.

93. Del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende con claridad, *a contrario*, que cuando un sujeto pasivo efectúa entregas exentas no tiene derecho a deducir el impuesto soportado sobre los bienes o servicios utilizados para dichas entregas exentas. (88) El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo a este respecto que «los bienes o servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto». (89) No es suficiente que estén indirectamente relacionadas con las operaciones gravadas del sujeto pasivo, dado que ello exigiría considerar el objetivo último perseguido por el sujeto pasivo y ello no ha de ser pertinente a estos efectos. (90) El derecho de un sujeto pasivo a deducir del impuesto devengado el impuesto soportado con motivo de la realización de las entregas gravadas constituye un corolario del principio de neutralidad. (91) El IVA es, en efecto, un impuesto general indirecto sobre el consumo que han de soportar los consumidores finales. (92) En consecuencia, ese mismo principio exige que un sujeto pasivo *no debe* tener derecho a deducir o recuperar el IVA soportado sobre las entregas recibidas para sus operaciones exentas. En la medida en que no se carga IVA sobre los bienes o servicios suministrados por sujetos pasivos, la Sexta Directiva pretende necesariamente impedirles que recuperen el correspondiente IVA soportado. Ello entraña la consecuencia destacada por la Comisión en la vista según la cual la exención del IVA en el sentido de la Sexta Directiva no significa que dicha Directiva pretendiera liberar completamente al consumidor final de toda carga fiscal. (93)

94. En los tres asuntos objeto de examen, no obstante, de las resoluciones de remisión se desprende que, en la práctica, los sujetos pasivos que, con arreglo a los objetivos del sistema de deducción de IVA antes descrito, no debieran haber podido deducir o recuperar el IVA soportado excepto en una limitada proporción de la cuota soportada, han puesto en práctica mecanismos que les han permitido eludir ese resultado y recuperar el impuesto soportado en su totalidad. En el caso de BUPA, que es en cierto modo distinto, resulta que el mecanismo adoptado le permite, en realidad, seguir amparándose en el régimen de tipo impositivo del 0 % que dejó de estar en vigor en el Reino Unido desde el 1 de enero de 1998, siendo sustituido por un régimen de exención sin ningún derecho a deducción. (94)

95. En cualquier caso, debe incumbir a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el reconocimiento del derecho a deducir o recuperar el IVA soportado a favor de los sujetos pasivos que lo reclaman en los presentes asuntos es compatible con los objetivos y finalidades perseguidos por las disposiciones pertinentes antes indicadas de la Sexta Directiva. Si los órganos jurisdiccionales remitentes estiman que dichos objetivos sólo se consiguen parcialmente —en la medida en que los sujetos pasivos exentos tienen derecho a recuperar determinada proporción del IVA soportado—, las disposiciones de la Sexta Directiva que regulan la deducción deben interpretarse en el sentido de que confieren el derecho a recuperar el IVA soportado, en

esa proporción, a los sujetos pasivos de que se trata. Esa parece ser la situación en los asuntos Halifax y Huddersfield, en los que esas dos entidades parcialmente exentas podían aparentemente recuperar el IVA soportado aunque sólo en una limitada proporción de la prorrata aplicable.

96. Con respecto al segundo elemento interpretativo del principio de prohibición del abuso del Derecho comunitario, incumbirá asimismo a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en los casos de que conocen, las actividades económicas realizadas por los sujetos pasivos de que se trata tienen un objeto distinto de la creación de una ventaja fiscal. En otras palabras, los órganos jurisdiccionales nacionales tendrán que determinar si cabe considerar que las actividades controvertidas tienen una justificación económica autónoma no relacionada con el mero propósito de eludir o diferir el pago del IVA.

97. Si en esos asuntos los órganos jurisdiccionales nacionales determinan que esos dos elementos concurren, habrá que concluir que las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva sobre el derecho a deducir o recuperar el IVA soportado, interpretadas adecuadamente conforme al principio de prohibición del abuso del Derecho comunitario, no otorgan dicho derecho o lo otorgan de modo parcial.

5. Interpretación del artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva en la medida pertinente para el asunto BUPA

98. Para concluir mi análisis, abordaré determinados aspectos particulares del asunto BUPA que, en mi opinión, justifican un tratamiento independiente a la luz del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

99. En el asunto BUPA, los acuerdos controvertidos facilitan, en la práctica, la recuperación del IVA soportado por la adquisición de bienes durante un período en que ese derecho ya no está vigente. Los contratos de pago anticipado juegan un papel decisivo para garantizar el éxito del mecanismo de optimización del IVA adoptado. A este respecto, cabe destacar el hecho de que, como se desprende de la resolución de remisión, los contratos de pago anticipado se refieren de modo expreso a cualquiera de los «medicamentos [o prótesis] que BHL [o GDL] deseen comprar» entre los descritos de modo genérico en las listas adjuntas a los contratos de prepago. No sólo BHL o GDL deberán especificar en el futuro esos medicamentos o prótesis, sino que cualquiera de las partes podrá resolver el contrato de modo unilateral y esa resolución dará lugar al reembolso íntegro de todas cantidades abonadas por anticipado que todavía no se han utilizado para la compra de medicamentos o prótesis.

100. El tenor del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, se refiere a los casos en que «las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios». Ese párrafo segundo del artículo 10, apartado 2, interpretado correctamente exige, a mi juicio, que para que un pago a cuenta de bienes o servicios esté cubierto por esa disposición, dichos bienes o servicios deben estar identificados de modo específico cuando se efectúa el pago a cuenta. Un mero pago a cuenta por bienes indicados de forma genérica en una lista, de la que el comprador puede elegir en el futuro uno o varios artículos, o ninguno, en circunstancias en que el comprador puede resolver unilateralmente el contrato en cualquier momento y recuperar el saldo no utilizado del pago anticipado, no basta para considerar que dicho pago anticipado es un pago «a cuenta» en el sentido del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En estas circunstancias, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente pueda considerar, en sustancia, que contratos de pago anticipado como los controvertidos en el asunto BUPA son contratos para comprar en el futuro en el sentido antes descrito, no están cubiertos por el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

101. No obstante, si el órgano jurisdiccional remitente estima que los hechos del asunto BUP no son incompatibles con la interpretación propuesta aquí para el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, aún será posible apreciar el abuso de las disposiciones de Derecho comunitario relativas al derecho a deducir el IVA soportado. En mi opinión, tal abuso existe si los acuerdos de pago anticipado puestos en práctica en el asunto BUPA se celebraron con la única explicación, en términos que han de ser valorados objetivamente por el órgano jurisdiccional nacional, de conseguir un resultado práctico que frustra los objetivos perseguidos por el régimen de deducción del IVA aplicable después del 1 de enero de 1998, a saber, la exención sin derecho a deducción.

#### IV. **Conclusión**

102. A la luz de las consideraciones precedentes, estimo que el Tribunal de Justicia debe responder a las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal (Londres), la High Court y el VAT and Duties Tribunal (Manchester) del siguiente modo:

En los asuntos C?255/02 y C?223/03:

«1. Las expresiones “actividades económicas” y “entregas” realizadas por un “sujeto pasivo que actúe como tal” a efectos de los artículos 2 y 4 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, deben interpretarse en el sentido de que cada una de las operaciones de que se trate han de considerarse de modo objetivo y por sí mismas. A este respecto, el hecho de que una entrega se realice con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de pertinencia.

2. La Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no otorga a un sujeto pasivo el derecho a deducir o recuperar el IVA soportado, conforme al principio de interpretación del Derecho comunitario que prohíbe el abuso de las disposiciones comunitarias, cuando concurren dos elementos objetivos que han de ser apreciados por los órganos jurisdiccionales nacionales. En primer lugar, que los objetivos y resultados perseguidos por las disposiciones legales que formalmente generan el derecho se frustrarían si se confiriera efectivamente el derecho reclamado. En segundo lugar, que el derecho invocado derive de actividades económicas para las que no existe otra explicación objetiva que la creación del derecho reclamado.»

En el asunto C-419/02:

«1. Las expresiones “actividades económicas” y “entregas” realizadas por un “sujeto pasivo que actúe como tal” a efectos de los artículos 2 y 4 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, deben interpretarse en el sentido de que cada una de las operaciones de que se trate han de considerarse de modo objetivo y por sí mismas. A este respecto, el hecho de que una entrega se realice con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de pertinencia.

2. El artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que cuando un pago se efectúa a cuenta de bienes sin especificar indicados de forma genérica en una lista, de la que el comprador puede elegir en el futuro uno o varios artículos, o ninguno, en circunstancias en que el comprador puede en todo caso resolver unilateralmente el contrato en cualquier momento y recuperar el saldo no utilizado del pago anticipado no utilizado todavía para la compra de los bienes indicados en la lista y no especificados por el comprador, dicho pago no debe considerarse realizado, a efectos del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, “a cuenta” antes de que los bienes se entreguen o se presten los servicios y, por tanto, no dará lugar a la exigibilidad del impuesto en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

1 – Lengua original: portugués.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – En su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18).

4 – En su versión vigente antes de ser modificado por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004 (DO L 27, p. 44).

5 – Conforme al artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la prorrata de la deducción se calcula con carácter anual.

6 – Conforme a ese artículo, «podrán mantenerse las exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, así como los tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el apartado 3 del artículo 12 para los tipos reducidos que el 1 de enero de 1991 fuesen aplicables, que se ajusten a la legislación comunitaria y cumplan los requisitos fijados en el último guión del artículo 17 de la segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967».

7 – De forma similar, el artículo 6, apartado 4, de la Ley del IVA de 1994 dispone que «si antes del plazo aplicable conforme a los apartados 2 o 3 *supra*, la persona que realiza la entrega emite una factura por ello o si, antes del plazo aplicable conforme a los apartados 2, letras a) o b), o 3, percibe el pago, se considerará que la entrega, en la medida en que esté cubierta por la factura o el pago, tiene lugar en el momento de emisión de la factura o de percepción del pago». Además, conforme al artículo 10, apartado 2, de la Ley del IVA de 1994, «el devengo del impuesto se tendrá lugar y el impuesto será exigible cuando los bienes se entreguen o los servicios se presten [...] No obstante, cuando haya que realizar un pago a cuenta antes de que se entreguen los bienes o se presten los servicios, el impuesto será exigible en el momento en que se perciba el pago y sobre el importe percibido».

8 – El artículo 13, parte C, letra a), dispone que «los Estados miembros podrá conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles».

9 – Por tanto, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

10 – Así es pese al hecho de que el Tribunal de Manchester no plantea las cuestiones en términos de la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, sino más bien en términos de aplicación de la ley a los hechos del asunto, que es claramente una materia reservada a los órganos jurisdiccionales nacionales.

11 – Esta cuestión no ha sido planteada por el Tribunal de Manchester en el asunto C-223/03 (Huddersfield) porque, según la resolución de remisión, ya se había sometido al Tribunal de Justicia en el asunto C-255/02 (Halifax). Por tanto, el Tribunal de Manchester dejó que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre esta materia y no consideró necesario plantear una cuestión prejudicial sobre este punto en particular.

12 – Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19, y de 21 de septiembre de 1987, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 15.

13 – Véanse, por ejemplo, las sentencias Rompelman, antes citada, apartado 19; de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 8; de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17; de 26 de junio de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 42.

14 – Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 19, sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 15.

15 – Sentencia antes citada, apartado 8.

16 – Sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8. Véanse también las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Países Bajos (C-408/97, Rec. p. I-6417), apartado 25; Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), apartado 26; Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 41; Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 29, y Comisión/Francia (C-276/97, Rec. p. I-6251), apartado 31.

17 – Por ejemplo, sentencia de 22 de febrero de 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075), apartado 11; de 15 de diciembre de 1987, Dinamarca/Comisión (348/85, Rec. p. 5225), apartado 19; de 1 de octubre de 1998, Reino Unido/Comisión (C-209/96, Rec. p. I-5655), apartado 35; de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo (C-301/97, Rec. p. I-8853), apartado 43, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-0000), apartado 34.

18 – Véanse las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Irlanda/Comisión (325/85, Rec. p. 5041), apartado 18, y Países Bajos/Comisión (326/85, Rec. p. 5091), apartado 24, Sudholz, antes citada, apartado 34, y de 9 de julio de 1981, Gondrand Frères (169/80, Rec. p. 1931), apartado 17.

19 – A este respecto, el Gobierno del Reino Unido invoca las sentencias de 5 de julio de 1998, Mol (269/86, Rec. p. 3627); de 5 de julio de 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), y de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369).

20 – Véanse, por ejemplo, las sentencias Rompelman, antes citada, apartado 19, y Fischer, antes citada, apartado 27. Véase el punto 12 de las conclusiones del Abogado General Fennelly en el asunto en que recayó la sentencia de 29 de junio de 1999, Coffeshop «Siberië» (C-158/98,

Rec. p. I?3971).

21 – Sentencias de 28 de febrero de 1984, Einberger (294/82, Rec. p. 1177); de 2 de agosto de 1993, Lange (C?111/92, Rec. p. I?4677), apartado 16; Happy Family, antes citada, apartado 20; Mol, antes citada, apartado 18; de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead (C?3/97, Rec. p. I?3257), apartado 9; Coffeshop «Siberië», antes citada, apartados 14 y 21, y de 29 de junio de 2000, Salumets y otros (C?455/98, Rec. p. I?4993), apartado 19.

22 – Sentencias Happy Family, antes citada, apartado 20, y Mol, antes citada, apartado 18.

23 – Sentencias Coffeshop «Siberië», antes citada, apartado 21; Lange, antes citada, apartado 12; Fischer, antes citada, apartado 20, y Salumets y otros, antes citada, apartados 19 y 20.

24 – Sentencias Einberger y Happy Family, antes citadas, apartado 23, y de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C?343/89, Rec. p. I?4477), apartado 20.

25 – En cualquier caso, el Gobierno del Reino Unido reconoce expresamente en sus observaciones que, pese a su finalidad de evasión fiscal, las operaciones controvertidas no son ilícitas.

26 – Sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Rec. p. I?493); de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, Rec. p. I?2395), y de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C?275/01, Rec. p. I?5965).

27 – En este sentido, el Reino Unido menciona las sentencias de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust (C?155/94, Rec. p. I?3013), apartados 31 a 36, y de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, Rec. p. 3111), apartado 13.

28 – El Tribunal declaró que las operaciones de un restaurante deben considerarse prestaciones de servicios, puesto que se caracterizan por un conjunto de elementos y actos del que la entrega de alimentos sólo es parte integrante y en cuyo seno predominan ampliamente los servicios (sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartado 14).

29 – El Tribunal declaró que «la actividad de gestión de un campo de golf implica por lo general no sólo la puesta a disposición pasiva de un terreno, sino también un gran número de actividades comerciales, como por ejemplo las actividades de supervisión, de gestión y de mantenimiento continuado que incumben al prestador del servicio, la puesta a disposición de los jugadores de otras instalaciones, etc.» De no darse unas circunstancias auténticamente especiales, el alquiler del campo de golf no puede, por tanto, constituir la prestación preponderante (sentencia Stockholm Lindöpark, antes citada, apartado 26).

30 – El Tribunal declaró que la concesión de ese derecho, a la luz de todas las circunstancias en que tuvo lugar la operación, no suponía un arrendamiento de bienes inmuebles. La ocupación de superficie en el local era simplemente un medio de realizar la prestación que constituye el objeto del contrato «a saber, garantizar el ejercicio del derecho de venta en exclusiva de cigarrillos en el establecimiento mediante la instalación y mantenimiento de máquinas expendedoras automáticas, a cambio de un porcentaje de los beneficios» (sentencia Sinclair Collis, antes citada, apartados 30 y 31).

31 – Véase, *a fortiori*, el razonamiento seguido en la sentencia Coffeshop «Siberië», apartado 22, en la que el Tribunal de Justicia estimó que aun cuando las actividades delictivas hicieran ilícita la operación de arrendamiento, ello no modificaría el carácter del arrendamiento como una actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

32 – Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C?230/94, Rec. p. I?4517).

33 – Sentencia Enkler, antes citada, apartado 27.

34 – Sentencia Enkler, antes citada, apartado 27.

35 – Sentencia de 8 de junio de 2000 (C?400/98, Rec. p. I?4321).

36 – Sentencia de 29 de febrero de 1996 (C?110/94, Rec. p. I?857).

37 – Sentencias INZO, apartado 24, Breitsohl, apartado 39, antes citadas, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C?110/98, Rec. p. I?1577).

38 – Véase también en este sentido la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C?4/94, Rec. p. I?983), apartado 24. El Reino Unido alega acertadamente que el IVA debe aplicarse conforme a la situación efectiva y que la apariencia no es decisiva. A este respecto invoca la sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C?260/95, Rec. p. I?1005) en el que una filial en el Reino Unido cuyo capital social era íntegramente poseído por una sociedad matriz danesa, a través de la que ésta prestaba sus servicios en el Reino Unido, fue considerada como un establecimiento permanente de la sociedad matriz danesa en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Además, se consideró que ese punto de conexión prevalecía sobre el lugar en el que el proveedor había establecido su negocio. En ese contexto se estimó que, a la luz de la situación económica efectiva, la sociedad filial actuaba como un mero órgano auxiliar de la sociedad matriz danesa. DFDS, no obstante, no pretendía excluir del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva actividades que eran objetivamente económicas por su naturaleza, en virtud del mero hecho de que se realizaron y ejecutaron entre un sujeto pasivo y otras entidades jurídicas totalmente sometidas a su control con intención de eludir el IVA. Ese asunto no puede invocarse para deducir que operaciones que son objetivamente económicas por naturaleza deben ser excluidas del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

39 – Era, además, un elemento básico del mecanismo de evasión fiscal, en la medida en que cubría todas las prestaciones realizadas por LPDS durante el ejercicio fiscal pertinente que daban derecho a LPDS a solicitar la recuperación del IVA soportado cargado por CWPI durante ese mismo período por los servicios de construcción prestados a LPDS.

40 – Véanse las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Rec. p. I?1883), apartados 16 a 18; de 8 de junio de 2003, Midland Bank (C?98/98, Rec. p. I?4177), apartado 29, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C?16/00, Rec. p. I?6663), apartado 30.

41 – Véanse, por ejemplo, las sentencias de 3 de diciembre de 1974, Van Binsbergen (33/74, Rec. p. 1299), apartado 13; de 3 de febrero de 1993, Veronica Omroep Organisatie (C?148/91, Rec. p. I?487), apartado 12, y de 5 de octubre de 1994, TV10 (C?23/93, Rec. p. I?4795), apartado 21, en relación con la libre prestación de servicios; de 21 de junio de 1988, Lair (39/86, Rec. p. 3161), apartado 43, en relación con la libre circulación de trabajadores, y de 10 de enero de 1985, Leclerc (229/83, Rec. p. 1), apartado 27 sobre la libre circulación de mercancías. Asimismo, en la sentencia de 7 de febrero de 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399), apartado 25, en el marco de la libre circulación de personas y de la libertad de establecimiento, el Tribunal reconoció

expresamente el «interés legítimo que puede tener un Estado miembro en impedir que, aprovechando las facilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten eludir la aplicación de su normativa nacional». Véase asimismo la posterior reformulación en las sentencias de 3 de octubre de 1990, Bouchoucha (C?61/89, Rec. p. I?3551), apartado 14, y de 7 de julio de 1992, Singh (C?370/90, Rec. p. I?4265), apartado 24.

42 – Sentencia de 2 de mayo de 1996, Palletta (C?206/94, Rec. p. I?2357), apartado 24.

43 – Sentencia de 11 de octubre de 1977, Cremer (125/76, Rec. p. 1593), apartado 21.

44 – Sentencia de 3 de marzo de 1993, General Milk Products (C?8/92, Rec. p. I?779), apartado 21. Véase también, en relación con la política agrícola común, la sentencia de 27 de octubre de 1981, Schumacher (250/80, Rec. p. I?2465), apartados 16 y 18, en la que el Tribunal adoptó un enfoque teleológico típico sin necesidad de tomar en consideración la doctrina del abuso de derecho.

45 – Véase la sentencia 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.

46 – Sentencia de 9 de marzo de 1999 (C?212/97, Rec. p. I?1459), apartado 24. Véanse posteriormente, en el contexto de un supuesto abuso del derecho de establecimiento, las sentencias de 30 de septiembre de 2003, Inspire Art (C?167/01, Rec. p. I?10155), apartado 136, y de 21 de noviembre de 2003, X e Y (C?436/00, Rec. p. I?10829), apartados 41 y 45.

47 – El Tribunal de Justicia ha tenido asimismo que analizar, por ejemplo en los asuntos Kefalas y otros y Diamantis, antes citados, el problema de la aplicación de las normas sobre abuso de derecho por los órganos jurisdiccionales nacionales para limitar el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho comunitario.

48 – Véanse las conclusiones del Abogado General La Pergola en el asunto Centros, antes citado, punto 20.

49 – Véase, entre otras, la sentencia Diamantis, antes citada, apartado 33.

50 – Así se desprende, por ejemplo, del apartado 21 de la sentencia Kefalas y otros, en la que el Tribunal de Justicia reconoce la necesidad de normas «para apreciar si un derecho derivado de una disposición comunitaria se ejerce de forma abusiva».

51 – En este sentido, véanse las conclusiones del Abogado General Tesauo en el asunto Kefalas y otros, punto 27, en donde indicó que «este Tribunal ha admitido hasta el presente que cada ordenamiento jurídico nacional puede aplicar sus propias normas de Derecho común (ya se trate de normas que sancionan el “fraude de la ley”, la “simulación” o, por qué no, el propio “abuso de derecho”) para denegar la posibilidad de invocar disposiciones comunitarias en supuestos bien definidos».

52 – Ese enfoque se advierte, por ejemplo, en las sentencias Palletta, apartado 25, Kefalas y otros, apartados 21 y 22, Diamantis, apartados 34 y 35, y Centros, apartados 24 y 25, antes citadas.

53 – En la sentencia Centros, apartado 25, el Tribunal ha declarado que «los órganos jurisdiccionales nacionales puedan, en cada caso concreto, basándose en elementos objetivos, tener en cuenta el comportamiento abusivo o fraudulento de las personas afectadas a fin de denegarles, en su caso, el beneficio de las disposiciones de Derecho comunitario invocadas, [no

obstante] al apreciar este comportamiento, deben tomar en consideración igualmente los objetivos perseguidos por las disposiciones comunitarias controvertidas».

54 – Véanse, por ejemplo, las sentencias Kefalas y otros, apartado 24, 25 y 29, y Centros, apartados 26, 27 y 30.

55 – Sentencia de 14 de diciembre de 2000 (C-110/99, Rec. p. I-11569).

56 – DO L 317, p. 1; EE 03/17, p. 3.

57 – Emsland-Stärke, antes citada, apartado 52.

58 – Emsland-Stärke, antes citada, apartado 53.

59 – Véase, en este sentido, el punto 69 de las conclusiones del Abogado General Alber en el asunto Emsland-Stärke: «el criterio para la apreciación de la legalidad de operaciones concretas de importación y exportación lo constituye el objeto de las disposiciones pertinentes en cada caso». Véase también el apartado 52 de la sentencia. Más recientemente, el Abogado General Tizzano, en sus conclusiones sobre el asunto en el que recayó la sentencia de 19 de octubre de 2004, Zhu y Chen (C-200/02, Rec. p. I-0000), en el punto 114, señaló también que para concluir que ha existido un abuso de un determinado derecho, «es preciso determinar si el interesado, al invocar la norma comunitaria que atribuye el derecho controvertido, traiciona su espíritu y su alcance». En el punto 115 de sus conclusiones subrayó que el criterio para el abuso «consiste básicamente en determinar si se ha producido una distorsión de la finalidad y de los objetivos de la norma comunitaria que confiere el derecho controvertido».

60 – Sentencias Diamantis, apartado 33, antes citada; de 12 de marzo de 1996, Pafitis y otros (C-441/93, Rec. p. I-1347), apartado 68, y Kefalas y otros, apartado 22, antes citada.

61 – Véase a este respecto la sentencia Centros, apartado 27, en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que, a la luz del objeto para el que se confiere el derecho de establecimiento, el hecho de que una persona constituya una sociedad en un Estado miembro para abrir una sucursal en otro Estado miembro con el fin de evitar las normas de Derecho de sociedades más estrictas de este último «no puede constituir por sí solo un uso abusivo del Derecho de establecimiento». La delimitación del alcance del Derecho de establecimiento también ha tenido en cuenta la interpretación previa del Tribunal de Justicia en este sentido facilitada en la sentencia de 10 de julio de 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375), apartado 16.

62 – Véase, en este sentido, A. Kjellgren, «On the Border of Abuse» en *European Business Law Review*, 2000, p. 192. Incluso en la sentencia Emsland-Stärke, en la que el concepto de abuso fue desarrollado más plenamente, el Tribunal siguió el enfoque de interpretar las disposiciones legales pertinentes. Es sintomático a este respecto que el fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia declare que «el Reglamento (CEE) nº 2730/79 [...] debe interpretarse en el sentido de que [...]». Para el análisis de los casos de autos, a mi juicio carece de pertinencia si el principio adquiere o no gradualmente la condición de un principio general autónomo del Derecho comunitario, como propugnan D. Simon y A. Rigaux, «La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit», en *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, Volumen 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, p. 579.

63 – Como lo expresó un comentarista (Kjellgren, «On the border of abuse», antes citado, p. 193), «la doctrina del Tribunal de Justicia sobre el abuso se apoya en gran medida a la interpretación de las propias disposiciones comunitarias de que se trata: el problema del abuso se convierte así en

una cuestión de si el supuesto comportamiento abusivo está o no comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones». Véanse también, en este sentido, las conclusiones del Abogado General La Pergola en el asunto Centros, antes citado, punto 20.

64 – La referencia al elemento subjetivo en la sentencia Emsland-Stärke es, además, perfectamente comprensible a la luz de las circunstancias de ese asunto en concreto, en el que las partes de la operación pretendían, desde un principio, reincorporar las mercancías al territorio de la Comunidad y no tenían intención de exportarlas a Suiza definitivamente. El procedimiento de reversión adoptado era simplemente una fachada (aunque una fachada real) que ocultaba una realidad distinta, a saber, que las partes nunca pretendieron que las mercancías salieran del territorio comunitario definitivamente. La operación del asunto Emsland-Stärke puede, por tanto, considerarse como una ficción porque todas las partes interesadas tenían la intención común de que los documentos utilizados y los actos realizados no estaban destinados, en realidad, a producir las consecuencias jurídicas (derechos y obligaciones) que querían dar a terceros la impresión de crear.

65 – Véase la sentencia Emsland-Stärke, apartado 50, que describe el abuso de que se trata en ese asunto como una «salida del territorio comunitario puramente formal realizada con el solo objetivo de obtener restituciones a la exportación». En otras ocasiones, el Tribunal ha considerado el «solo objetivo» de un determinado comportamiento o actividad objetivamente como un criterio para apreciar la existencia de un abuso. Véase, por ejemplo, la sentencia Leclerc, antes citada, apartado 27, que señala que el Derecho comunitario no puede invocarse cuando los productos «se exportaron únicamente para ser reimportados con el fin de eludir una legislación como la que aquí se examina», y la sentencia Lair, antes citada, apartado 43, según la cual «cuando haya datos objetivos en el sentido de que un trabajador ha entrado en un Estado miembro con el único propósito de acogerse, tras un período muy breve de actividad profesional, al sistema de ayudas a los estudiantes, hay que observar que tales abusos no están amparados por las disposiciones comunitarias de que se trata».

66 – Procede señalar en este sentido que en las declaraciones del Tribunal de Justicia en la sentencia Emsland-Stärke, por ejemplo, no se utiliza la expresión «abuso de derecho». El Tribunal utilizó, en su lugar, la expresión «abuso». De modo similar, y también refiriéndose únicamente al abuso, el Tribunal declaró recientemente, en la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Akrich (C-109/01, Rec. p. I-9607), apartado 57, que se comete un «abuso» y por tanto «el artículo 10 del Reglamento nº 1612/68 no es aplicable si el nacional de un Estado miembro y el nacional de un país tercero han celebrado un matrimonio de conveniencia para eludir las disposiciones relativas a la entrada y a la residencia de los nacionales de países terceros» (apartado 2 de la parte dispositiva de la sentencia). En ese asunto, se trata claramente de un principio interpretativo del abuso. La aplicación de la doctrina del abuso conduce a la inaplicación de una disposición de Derecho comunitario y, en consecuencia, a la conclusión de que no se ha conferido el derecho –no se discutía la limitación del ejercicio de un derecho efectivamente concedido por la disposición de Derecho comunitario.

67 – Conclusiones presentadas en el asunto Kefalas y otros, punto 24. Véase, en el mismo sentido, D. Simon y A. Rigaux, «La technique de consécration d'un nouveau principe», antes citado, p. 568, en donde los autores señalan que «le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application» (el sistema jurídico comunitario no escapa al riesgo, presente en todo ordenamiento jurídico, de prácticas que se atienen formalmente a la norma, pero que eluden de modo abusivo su aplicación).

68 – Es pacífico que toda disposición legal y todo derecho entrañan la posibilidad de abuso y que

el sistema jurídico no debe tolerar tales abusos como cuestión de principio. Véanse L. Cadet y P. Tourneau, «*Abus de Droit*» en Recueil Dalloz (Droit Civil), 2002, pp. 3 y 4, y Ghestin y Goubeaux, *Traité de Droit Civil*, Introduction Générale, 3ème édition, LGDJ, París, 1990, pp. 676 y 704, que se refieren a los orígenes jurisprudenciales de doctrinas como el «abuso de derecho» (y lo mismo cabe decir de la «evasión de la ley»), inicialmente formuladas por los órganos jurisdiccionales para impedir que la aplicación formal y mecánica de normas legales conduzca a resultados inaceptables para los objetivos del sistema jurídico.

69 – Sentencia de 29 de abril de 2004 (asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-0000), apartado 76. Véanse también, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Tizzano en esos mismos asuntos, puntos 98 y 99, y la jurisprudencia que allí se cita.

70 – Véase a este respecto la tesis sostenida en el punto 80 de las conclusiones del Abogado General Alber en la sentencia Emsland-Stärke, según la cual el artículo 4, apartado 3, del Reglamento (CE, Euratom) nº 2988/95, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, «no crea ninguna nueva institución jurídica, sino que se limita a codificar un principio jurídico general aplicable en el Derecho comunitario». Por consiguiente, la aplicación en ese asunto de dicho principio de prohibición del abuso no dependía de la posterior entrada en vigor del Reglamento nº 2988/95.

71 – *Ibidem*, punto 10.

72 – Véase, por ejemplo, en Alemania, el artículo 42 de la Abgabenordnung (véase Kruse y Düren, en Tipke y Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), que plasma el concepto de abuso de instituciones jurídicas («Steuerungsumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten»); en Austria, el artículo 22 de la Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961), en su versión modificada, que también incorpora un concepto similar de abuso de las formas y los instrumentos jurídicos de Derecho civil («Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts»); en Finlandia, el artículo 28 de la Laki verotusmenettelystä 1558/1995, que del mismo modo aplica un concepto de abuso de instrumentos de Derecho civil en la legislación fiscal; en Luxemburgo, el artículo 6, apartado 1, de la Loi d'adaptation fiscale de 1934, que asimismo aplica un concepto similar de abuso. En Portugal, el artículo 38, apartado 2, de la Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 de 17 de diciembre), en su versión modificada por la Lei nº 100/99 de 27 de junio y la legislación posterior, contiene una disposición general de lucha contra la evasión conforme a la cual «los actos jurídicos esencial o principalmente destinados, a través del uso de medios artificiales [...] o por el abuso de formas jurídicas», a reducir las obligaciones fiscales no pueden producir efectos en materia tributaria. En España, el artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003) relativo a los conflictos en la aplicación de la norma tributaria, se basa en conceptos como el de actos o negocios notoriamente artificiosos; en Francia, el artículo L. 64 del Livre des procédures fiscales aplica el concepto de abuso de derecho en la legislación fiscal, incluidos el abuso de derecho mediante operaciones ficticias y el abuso de derecho mediante evasión de la ley; en Irlanda, el artículo 811, apartado 2, de la Tax Consolidation Act de 1997 contiene una disposición general de lucha contra la evasión al amparo de operaciones destinadas a eludir las deudas tributarias, utilizando conceptos como el de operaciones «realizadas o acordadas principalmente con objeto de dar lugar a una ventaja fiscal» [véase el artículo 811, apartado 2, letra c), inciso ii)]; en Italia, el artículo 37 *bis* del Decreto Legge 600/1973, introducido por el Decreto Legislativo nº 358 de 8 de octubre de 1997 (Gazzetta Ufficiale nº 249 de 24 de octubre de 1997) contiene una disposición general de lucha contra la evasión basada en el concepto de actos jurídicos sin una justificación económica legítima («atti privi di valide ragioni economiche»); en Suecia, el artículo 2 de la Lag om skatteflykt (1995:575) (Ley sobre evasión fiscal) establece una disposición general de lucha contra la evasión, que se refiere al concepto de ventaja fiscal

como la razón principal para un acto jurídico. En Países Bajos, los órganos jurisdiccionales se refieren con frecuencia al concepto jurisprudencial de *fraus legis* en Derecho tributario, de modo que la cuestión que ha de considerarse es si el objetivo exclusivo o principal que subyace a una operación es obtener una ventaja fiscal.

73 – Sentencia de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics* (5/84, Rec. p. 617), apartado 37.

74 – Sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 12, apartado 22, de 11 de julio de 1991, *Lennartz* (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 35, y de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäk* (C-412/03, Rec. p. I-0000), apartado 26.

75 – Sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, Rec. p. 1861), apartados 31 y 32. En lo que respecta en particular a la lucha contra la evasión fiscal, el Tribunal de Justicia añadió, en la sentencia de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics Ltd* (asuntos acumulados 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937), apartados 21 a 24, que un Estado miembro puede adoptar medidas que establezcan excepciones a las disposiciones de la Sexta Directiva con objeto de luchar contra la evasión fiscal, aun cuando la actividad económica del sujeto pasivo se realice objetivamente con la intención de obtener una ventaja fiscal. Procede señalar, no obstante, que los conceptos de evasión fiscal, fraude fiscal y abuso de la legislación tributaria difieren entre los Estados miembros. En el Reino Unido, el concepto de elusión fiscal es legal, a diferencia de la evasión fiscal, que es ilegal. La falta en el Reino Unido de un concepto general de abuso de la legislación tributaria hace imposible establecer una distinción común en otros Estados miembros entre la planificación fiscal abusiva (que corresponde en Francia a «*évasion fiscale*») que es ilícita, y la simple planificación fiscal («*habileté fiscale*» en Francia) que, pese a ser ciertamente impopular para la administración tributaria, es lícita. Véase a este respecto S.N. Frommel, «*tax law and abuse of rights*», *Intertax* 1991/2, pp. 54 a 81, especialmente p. 57.

76 – Véase la sentencia *BP Soupergaz*, antes citada, apartado 35: «los apartados 1 y 2 del artículo 17 indican [...] los requisitos del nacimiento y del alcance del derecho a deducción. No dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación».

77 – Véase la sentencia de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing* (C-106/89 Rec. p. I-4135), apartado 8: «al aplicar el Derecho nacional, ya sea de disposiciones anteriores o posteriores a la Directiva, el órgano jurisdiccional nacional que debe interpretarla está obligado a hacer todo lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado a que se refiere la Directiva». Véase, en este sentido, P. Farmer, «*VAT Planning: Assessing the "Abuse of Rights" Risk*», *The Tax Journal*, 27 de mayo de 2002, p. 16.

78 – Véase la sentencia de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 27: «la adopción de medidas nacionales para adaptar correctamente el Derecho nacional a una Directiva no agota los efectos de ésta y [...] un Estado miembro sigue obligado a garantizar efectivamente la plena aplicación de la Directiva incluso después de la adopción de dichas medidas». Véanse también las conclusiones del Abogado General Geelhoed, punto 42, en donde afirma que «también a las autoridades encargadas de la ejecución y a los órganos jurisdiccionales nacionales incumbe velar por que quede salvaguardado el resultado pretendido por la Directiva».

79 – Véase la sentencia *Gemeente Leusden y Holin Groep*, antes citada, apartado 78.

80 – Basta mencionar el hecho de que dicho principio puede formar parte de las doctrinas específicas de «abuso de derecho» o «evasión de la ley» de Derecho privado en los sistemas de Derecho civil, pero en la legislación tributaria, por ejemplo, aun cuando las denominaciones puedan ser similares, los criterios conforme a los cuales operan difieren de modo considerable.

Por ejemplo, en Francia el concepto de abuso de derecho en la legislación tributaria incluido en el artículo L. 64 del Livre des procédures fiscales, antes citado en la nota 72, es doble y cubre las operaciones «ficticias» y las operaciones que suponen una «evasión de la ley». En la legislación tributaria francesa el abuso de derecho no tiene por tanto el mismo significado que en el Derecho inmobiliario francés o en el Derecho contractual. Véase M. Cozian, «La notion d'abus de droit en matière fiscale» en *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, pp. 50 a 57, y para una examen comparativo entre Francia y el Reino Unido, S. Frommel, «United Kingdom tax law and abuse of rights», op. cit., pp. 57 y 58.

81 – Véanse las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep, antes citada, apartado 57; de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, Rec. p. I?8153), apartado 26; de 8 de junio de 2000, Schlo?stra?e (C?396/98, Rec. p. I?4279), apartado 44, y Marks & Spencer, antes citada, apartado 44.

82 – Véase la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep, apartados 58, 65 y 69.

83 – Véanse las sentencias de 22 de febrero de 1989, Comisión/Francia y Reino Unido (asuntos acumulados 92/87 y 93/87, Rec. p. 405), apartado 22, y Sudholz, antes citada, apartado 34. Véase también, en el mismo sentido, la nota 18 *supra*, relativa a la jurisprudencia aplicable por analogía al IVA.

84 – Sentencias BLP Group, antes citada, apartado 26; de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Rec. p. I?7257), apartado 33, y también Gemeente Leusden y Holin Groep, antes citada, apartado 79.

85 – El pago de impuestos es ciertamente un coste que un operador económico puede tener legítimamente en cuenta, siempre que cumpla las obligaciones fiscales que le incumben, al elegir entre las diversas opciones de gestionar su empresa. Ciertas personas pueden albergar dudas sobre la moralidad de esa libertad, pero evidentemente no sobre su legalidad.

86 – Algunas de las disposiciones nacionales de carácter general de lucha contra el abuso adoptadas por una serie de Estados miembros (descritas en la nota 72) son también aplicables, al menos en principio, al IVA en dichos Estados miembros. Así sucede en Francia, Alemania, Austria, España, Finlandia, Irlanda, Luxemburgo y Portugal.

87 – Véase el punto 78 de las presentes conclusiones. El Tribunal de Justicia ha aceptado, además, en el marco del artículo 27, que «nada impide que una disposición que presente cierto grado de generalidad o de abstracción». Véase la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C?63/96, Rec. p. I?2847), apartado 29.

88 – Véanse las sentencias BLP Group, antes citada, apartado 28; de 26 de septiembre de 1996, Debouche (C?302/93, Rec. p. I?4495), apartado 16, y de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C?291/92, Rec. p. I?2775), apartados 27 y 28. Véanse también B. Terra y J. Kajus, *A Guide to VAT*, p. 802, y P. Farmer y R. Lyal, *EC Tax Law*, pp. 190 y 191.

89 – Sentencias BLP Group, antes citada, apartado 19; Midland Bank, antes citada, apartados 30 a 33, y Cibo Participations, antes citada, apartados 31 a 35. Véase también la sentencia Armbrech, antes citada, apartado 29.

90 – Sentencias BLP Group, apartados 19 y 24; Midland Bank, apartado 20, y Cibo Participations, apartado 29.

91 – Como se ha declarado tanto en la sentencia Comisión/Francia, C?50/87, antes citada,

apartado 15, como en la sentencia Rompelman, apartado 19, «el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, [...] *a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA*» (el subrayado es mío).

92 – Véase B. Terra y J. Kajus, op cit., pp. 361 a 365.

93 – En efecto, una determinada proporción del IVA soportado no deducible pagado por los sujetos pasivos se incorporará al precio que ha de abonar el consumidor final.

94 – Existe un cierto paralelismo entre las actividades de los casos de autos y la operación analizada en la sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, Rec. p. I-1605), que, conforme a la descripción realizada por el órgano jurisdiccional nacional, permitió a residentes en el Reino Unido, sin abandonar la comodidad de sus hogares, conseguir en el Reino Unido tabaco comprado en un establecimiento de Luxemburgo. En este caso, el mecanismo se basaba en la utilización de agentes y permitía, en la práctica, que los clientes particulares eludieran el pago del impuesto especial aplicable en el Reino Unido, más gravoso que el exigible en Luxemburgo. Como afirmó el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, en el punto 89 de sus conclusiones, «si en último término fuera necesario, el juez nacional podría oponerse a la utilización de la norma de cobertura alegada por los demandantes (la regla de tributación en origen) apreciando que el resultado de su aplicación al caso de autos es claramente contrario al espíritu y finalidad de la Directiva [92/12/CEE], y opuesto a la efectividad de otros preceptos de ésta. Con ello no haría sino aplicar el principio general de derecho que proscribe el fraude de ley». La respuesta del Tribunal de Justicia se basó en la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Directiva, en particular el artículo 8, y declaró que debe interpretarse que no se aplican cuando la compra o el transporte de mercancías sujetas a impuestos especiales se realizan a través de un agente (véase el apartado 37 de la sentencia).