

PÉRDIDA DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN LA NORMATIVA DEL IVA EN OPERACIONES RELACIONADAS CON UN FRAUDE

**Análisis de la STJUE de 18 de diciembre de 2014,
Asuntos acumulados núms. C-131/13, C-163/13 y C-164/13**

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia que analizamos resuelve tres asuntos acumulados, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, planteados todos ellos por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de Países Bajos) en los procedimientos seguidos contra las entidades Italmoda, Turbu.com BV y Turbu.com Mobile Phone's BV.

El primero de ellos se refiere a la entidad Italmoda que desarrollaba, junto a otras actividades, la de comercio de productos informáticos. Realizó diversas adquisiciones de material informático en Alemania, comunicando su NIF-IVA neerlandés, aunque las mercancías fueron remitidas directamente desde Alemania a Italia, sin que en este último país se declararan las adquisiciones intracomunitarias de bienes (en adelante, AIB) realizadas. En la revisión fiscal de la entidad se consideró que la misma había realizado una AIB en los Países Bajos, por la comunicación de su NIF-IVA neerlandés (esta previsión se encuentra contenida en la normativa vigente en los artículos 40 y 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, Directiva Refundida– y su transposición se contiene en el artículo 71.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, LIVA–) y una entrega intracomunitaria (en adelante, EIB) por la remisión de las mercancías a Italia, negándosele el derecho a la deducción de la cuota soportada por la AIB y a la aplicación de la exención en la EIB; todo ello sobre la base de que la operación formaba parte de un fraude cometido en Italia y del que la empresa neerlandesa había formado parte conscientemente.

Tras diversos litigios por estas liquidaciones, el asunto se suscita ante el Tribunal Supremo neerlandés que plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) las siguientes cuestiones prejudiciales:

- Si procede la denegación del derecho a la aplicación de la exención en la EIB y del derecho a la deducción de la cuota soportada en la AIB cuando se ha acreditado por datos objetivos que existe un fraude del IVA en relación con dichos bienes y que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esas operaciones, aun cuando el Derecho nacional no prevé de forma específica la denegación en tales supuestos de la exención o la deducción.

- Si influye en la respuesta anterior que el fraude del IVA se haya cometido en otro Estado miembro distinto del Estado que aplica la medida limitativa del derecho.

Los dos asuntos prejudiciales acumulados inciden en estas mismas cuestiones, ya que se suscita si debe denegarse la posibilidad de acogerse a la exención en una EIB en caso de fraude del IVA, siendo que el Derecho nacional no establece base jurídica específica para ello, y si debe denegarse la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes que son objeto de una posterior EIB en caso de fraude del IVA, siendo que el Derecho nacional no establece base jurídica específica para ello.

No obstante, el TJUE inadmite estas dos cuestiones acumuladas, ya que no se ha acreditado la existencia de fraude en el litigio principal, por lo que la cuestión prejudicial planteada se considera hipotética y sin incidencia en el litigio principal.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión que se plantea, tal y como resume en los fundamentos jurídicos el TJUE, no es sino una pugna entre dos principios generales esenciales en la ordenación del impuesto: por un lado, el principio de neutralidad, invocado por la Comisión, que actúa en este caso contra la actuación propuesta por las autoridades fiscales neerlandesas y, por otro, el principio de proscripción del abuso de derecho en los supuestos de fraude.

El TJUE, invocando su jurisprudencia, se posiciona claramente en esta pugna, recordando que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, afectando a cualquier derecho de los cuestionados en la cuestión prejudicial, y sin que tal principio pueda ceder por exigencia de la neutralidad, aun cuando esta sea un elemento fundamental en la configuración del IVA para garantizar el correcto gravamen pretendido por el impuesto.

Destaca que, en consecuencia, las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben denegar los derechos previstos en la normativa comunitaria del IVA invocados de forma fraudulenta o abusiva, ya se trate de los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria. Añade además que, ante la falta de normas específicas, esta negativa puede fundamentarse tanto mediante la invocación de cláusulas generales antiabuso como, en ausencia de las mismas, a través de la denegación fundada en el propio principio comunitario que proscribe el abuso de derecho, sin que sea óbice a ello la propia jurisprudencia del TJUE que establece que una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra una persona, pues dicha jurisprudencia no resulta aplicable en los supuestos de fraude y abuso de derecho.

Se subraya, eso sí, la necesidad de que se acredite el carácter fraudulento de las operaciones para aplicar estas limitaciones, si bien, tal y como resulta de la jurisprudencia precedente del

Tribunal, esta circunstancia se produce tanto si se comete inmediatamente un fraude fiscal, como cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que mediante la adquisición o la entrega efectuada participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la misma cadena de entregas.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, esto es, si influye el hecho de que el fraude no se haya cometido en el Estado que regulariza el incumplimiento sino en otro Estado miembro, el TJUE considera que no existe razón objetiva alguna que permita modificar sus conclusiones anteriores por el mero hecho de que la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquel en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la normativa del IVA. En consecuencia, el TJUE ultima que esta circunstancia no debe modificar su primera contestación.

Concluye el TJUE estableciendo su doctrina que se resume en los siguientes puntos:

- Incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de entregas.
- A un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA

Aunque los términos del litigio principal deben ser tomados con la debida precaución, pues son simplemente el marco que lleva a la cuestión prejudicial, no dejan de ser llamativas ciertas cuestiones de la regularización propuesta y que son las que subrayan la importancia de este fallo.

No nos plantea ninguna duda la localización de la AIB en el país del NIF-IVA, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida. Esta regla es una norma cautelar prevista para evitar fraudes. El régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias se apoya en una serie de obligaciones formales, entre las que destaca la obligación de acreditar la condición empresarial del adquirente, mediante la comunicación del NOI (el NIF-IVA, en el caso español) y la de presentar unas declaraciones recapitulativas específicas de las operaciones intracomunitarias realizadas. Cuando un empresario vende a otro empresario mercancías que se van a remitir a otro Estado miembro, independientemente de cuál sea el Estado de remisión, imputa en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias la entrega realizada al NOI del adquirente. Esta información, recogida por el Estado de establecimiento del transmitente, se comunica al Estado que ha atribuido el NOI del adquirente. Si en dicho Estado no se han recibido las mercancías, no se ha producido la AIB, pero en el Estado miembro donde hayan llegado no se conoce la información. Para solventar este problema se establece esta medida cautelar, que obliga a tributar como AIB en todas las operaciones en las que se haya comunicado el NOI atribuido por la Administración de un Estado (el NIF-IVA en España), salvo que se acredite que las mercancías han llegado a otro Estado miembro y han tributado en dicho Estado miembro efectivamente como AIB. En ese caso, aunque no haya llegado la información remitida por vía de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias del transmitente, el adquirente ha cumplido con su propia obligación de declarar y no se necesita aplicar la regla cautelar.

Cuestión distinta nos parece que se haya liquidado la remisión a Italia de las mercancías, cuya adquisición dio lugar a una AIB en los Países Bajos, como una entrega sin aplicación de la exención prevista para las EIB.

Como sabemos, las EIB no son sino entregas localizadas en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI) de un Estado miembro a las que se aplica la exención prevista en el artículo 138 de la Directiva Refundida (transpuesta por el art. 25 de la LIVA), siempre que el adquirente sea un empresario identificado en otro Estado miembro y que reciba los bienes en el TAI de un Estado miembro diferente al de origen de las mercancías.

Pero tales entregas de bienes, exentas o no, se localizan en el lugar desde el que se haya iniciado el transporte, tal y como establece el artículo 32 de la Directiva Refundida (transpuesto en el art. 68.Dos.1.º de la LIVA), que dispone:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente».

En el presente caso, las mercancías remitidas de Alemania a Italia, en ningún caso, pueden considerarse como EIB realizada desde los Países Bajos (aunque se haya localizado allí la AIB de las mismas) ni aun como entrega interior, pues, como hemos visto, las mercancías en ningún mo-

mento se han encontrado físicamente en los Países Bajos, impidiendo la aplicación de la regla del artículo 32 de la Directiva Refundida.

Salvada esta cuestión, existe otro punto relevante de la regularización que llama poderosamente la atención y que no parece haber sorprendido al TJUE. Aparentemente, la Administración neerlandesa ha convertido el IVA, ante este supuesto de fraude, en un impuesto en cascada. Explicamos esta afirmación, según interpretamos el texto de la sentencia. La AIB localizada en los Países Bajos, como sabemos, genera un IVA repercutido y un IVA soportado por el mismo importe, aunque en este caso se ha negado el derecho a la deducción de tales cuotas soportadas, generando, por tanto, un impuesto a ingresar sin derecho a la deducción. Adicionalmente, la constancia de la recepción de las mercancías en Italia ha dado lugar a la liquidación de una entrega de bienes en los Países Bajos también, a la que se le ha negado el beneficio de la exención como EIB. Finalmente, al considerar que la entrega es irregular, se niega que esta operación genere el derecho a la devolución de las cuotas soportadas (a pesar de que se ha liquidado como entrega exenta). Es decir, se debe ingresar el IVA devengado por el valor total de la entrega sin que existan cuotas deducibles. No parece que esta lectura difiera de la realidad, cuando la propia Comisión invoca la neutralidad del impuesto contra el postulado del Gobierno neerlandés, pues es evidente que lo que tenemos en estas operaciones es un impuesto en cascada y no un IVA, al no existir deducción de las cuotas soportadas.

Conviene, a nuestro juicio, recordar que el concepto de neutralidad del IVA difiere del concepto general de neutralidad fiscal, entendida como la exigencia que la estructura impositiva no condicione las decisiones de inversión del sector privado, siendo más bien una correlación entre repercusión y deducción, y que no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto. Este principio no es otra cosa que la materialización del método elegido para la determinación del valor añadido, que es el objeto de gravamen del impuesto. Así, por la forma de cómputo del valor añadido, se ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas; y por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes.

Evidentemente, en el supuesto que analizamos no se ha producido dicha deducción, aunque se ha gravado la entrega del bien, lo que resulta especialmente llamativo por el hecho de que el consumo del mismo no se ha realizado en el Estado que liquida el impuesto (Países Bajos), sino en otro (Italia).

Esta cuestión, a pesar de lo llamativo que pueda parecer, sí que es conocida por el TJUE, que la desecha haciendo primar la pérdida de derechos por la existencia del fraude.

Por si alguien siente la tentación de ver un especial agravamiento en la situación del particular, que lo hay, debemos destacar que el propio TJUE manifiesta que este gravamen en cascada y alejado del lugar de consumo no supone, de hecho o de derecho, una sanción al obligado tributario, sino una mera reacción frente al fraude.

3.2. SOBRE LA INCARDINACIÓN DE LA SENTENCIA EN LA JURISPRUDENCIA PREVIA DEL TJUE Y SU NOVEDAD

El TJUE ha examinado en numerosas ocasiones la limitación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas (derecho derivado de la aplicación del impuesto y exigencia fundamental en la neutralidad del mismo) por la participación en operaciones fraudulentas, haciendo girar la cuestión sobre dos principios básicos, las denominadas generalmente teoría de la inocencia y teoría del conocimiento.

La teoría de la inocencia arranca esencialmente de la Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Systems Ltd. (NFJ021489). En este caso las empresas recurrentes habían adquirido, tras operaciones sucesivas, bienes transmitidos por entidades de las denominadas «truchas». La Administración británica denegó el derecho a la deducción por considerar que las ventas realizadas no constituían entregas efectuadas en el marco de una actividad comercial y que las operaciones carecían de sustancia económica. En consecuencia, se entendía que las operaciones no generaban derecho alguno a devolución.

Para ver el alcance de este pronunciamiento, conviene analizar el planteamiento de la cuestión que se remite al TJUE, en el que se subraya perfectamente la falta de conocimiento del fraude de las entidades a las que se pretendía denegar el derecho a la deducción del impuesto soportado:

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

- Se ha producido un fraude "en cadena".
- Optigen y Fulcrum, partes inocentes, no estaban implicadas en dicho fraude, del cual no tenían conocimiento y no tenían por qué tener conocimiento más que en su condición de clientes ordinarios de un comerciante y de proveedores ordinarios de una sociedad establecida en otro Estado miembro.
- Optigen y Fulcrum no tenían ningún contacto con el operador incumplidor o que utilizó un número de identificación a efectos del IVA usurpado.
- Las 9 compras realizadas por Fulcrum y con respecto a las cuales se le denegó la devolución del IVA no le parecieron diferentes de las otras 467 compras que efectuó a lo largo del trimestre considerado.
- En la fecha en la que Optigen y Fulcrum compraron los bienes y pagaron el IVA correspondiente, el fraude "en cadena" no se había completado y todavía no había tenido lugar la "desaparición" de un operador incumplidor, de modo que uno u otro de esos hechos podría no haberse producido.

23. En el asunto C-484/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que Bond House cuestiona un número limitado de constataciones de hechos o de conclusiones

del VAT and Duties Tribunal, Manchester. Entre los hechos que no son discutidos se encuentran los siguientes:

- Bond House estaba bien considerada por los Commissioners y no era sospechosa de haber cometido ningún fraude en relación con el IVA.
- Dicha sociedad ignoraba la existencia del fraude alegado por los Commissioners y no actuó imprudentemente.
- Bond House no se relacionó con ninguno de los proveedores que, según los Commissioners, actuaron de manera fraudulenta.
- Todas las operaciones efectuadas por Bond House así como las que se realizaron antes y después de que dicha sociedad hubiera comprado y vendido las mercancías de que se trata eran reales: al realizar cada una de esas operaciones, tales mercancías cambiaron de manos y dieron lugar a un pago.
- Las operaciones que el VAT and Duties Tribunal, Manchester, consideró que carecían de sustancia económica, no eran diferentes de otras operaciones realizadas por Bond House y cuya sustancia económica no se discutía, puesto que nada indicaba que formaran parte de un fraude "en cadena"».

La conclusión que extrae el Tribunal es que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA tienen la naturaleza de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en ejercicio de una actividad económica, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo, si este no tenía conocimiento ni podía tenerlo de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior, y que era constitutiva de fraude. En consecuencia, el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la existencia de dicho fraude al IVA.

Este criterio fue completado por Sentencia de 6 de julio de 2006, Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Alex Kittel y Recolta Recycling Sprl (NFJ022972), en la que se establece la doctrina denominada «teoría del conocimiento».

En estos asuntos la situación de los recurrentes difiere totalmente, ya que en el primero de ellos, la sociedad a la que representa el liquidador Sr. Kittel había participado activamente en una trama de fraude, mientras que en el segundo no quedaba acreditado que la participación de la entidad fuera voluntaria.

La Administración belga decidió excluir la deducibilidad del IVA, ya que los contratos de venta, realizados en una cadena de fraude y que, según la propia legislación belga, tienen una causa ilícita son nulos de pleno derecho, bastando a estos efectos con que una de las partes haya contratado con fines ilícitos y sin que sea necesario que la otra parte contratante conozca estos fines.

El TJUE examina esta cuestión y señala que, pese a que exista una norma de Derecho nacional según la cual el contrato de venta se considere nulo de pleno derecho, por la existencia de

una causa ilícita imputable al vendedor, ello no puede suponer la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado por el sujeto pasivo; sin embargo, considera que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, puede denegarse el derecho a deducir. Es decir, se sienta el principio general que el conocimiento o suposición del fraude acreditado permite excluir el derecho a la deducción en una operación que, al menos aparentemente, lo generaba.

Aunque no se encuentren directamente relacionadas con las tramas de fraude, conviene destacar otras sentencias que también examinan la cuestión del derecho a la deducción en supuestos de posibles abusos o, cuanto menos, de uso exagerado del propio derecho.

La Sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02, Halifax Plc (NFJ021677), sentó un importante principio, pues aunque el Tribunal considera que constituyen operaciones sujetas al impuesto las que cumplen los criterios objetivos en que se basa la conceptualización de las mismas, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico; destaca también que se puede excluir la deducibilidad del impuesto soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva, que se produce cuando la aplicación formal de los criterios contenidos en la norma del IVA redundaría en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por dicha normativa.

La Sentencia 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06, Part Service Srl (NFJ027402), incide en la misma línea, destacando que para que exista una práctica abusiva no es necesario que la única finalidad de la operación sea la de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la normativa comunitaria, sino que basta con que sea esta la finalidad esencial que se pretende conseguir con la realización de la operación.

El TJUE ha vuelto a examinar esta cuestión, si bien ha limitado algo el alcance del pronunciamiento anterior, en sendas Sentencias de 22 de diciembre de 2010 [Asunto C-103/09, Weald Leasing Ltd. (NFJ041103); y Asunto C-277/09 (NFJ041071), RBS Deutschland Holdings GmbH] al destacar que no solo debe obtenerse una ventaja fiscal, sino que además esta ventaja fiscal debe ser contraria a los objetivos de la Directiva, sin que puedan entenderse como tales las meras consecuencias de un régimen legal previsto.

Finalmente debemos recordar que el TJUE ya había considerado que la aplicación de esta regla cautelar para la localización de las AIB contemplada en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida impide la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones intracomunitarias localizada por aplicación de esta regla general. Así se recoge en Sentencia de 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, Facet BV (NFJ037919):

«En segundo lugar, procede señalar que cuando se cumplen los requisitos del artículo 28 quater, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, todos los Estados miembros

están obligados a adoptar medidas concretas para no gravar con el IVA las "adquisiciones intracomunitarias" de bienes efectuadas, en el sentido del artículo 28 ter, parte A, apartado 1, de dicha Directiva, en el interior de su territorio.

Se plantea, pues, la cuestión de si se debe otorgar el derecho a deducción inmediata al sujeto pasivo en el caso, previsto en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de que, al no haber gravado con el IVA la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, se exija al sujeto pasivo dicho impuesto en el Estado miembro de identificación.

A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

Pues bien, en circunstancias como las del asunto principal, consta que, en realidad, los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro.

Por lo tanto, no se puede considerar que dichas operaciones den "derecho a deducción" en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo».

Lo que, a nuestro juicio, es especialmente relevante de la presente sentencia y cualitativamente significativo sobre la jurisprudencia que hemos reseñado es que en una pugna entre el principio de neutralidad y el principio del abuso del derecho, cualificado este abuso por el conocimiento que deriva de la participación en el fraude, se hace primar claramente la proscripción del abuso del derecho. Piénsese que en todas las sentencias que se han reseñado se limitaba la deducción de un IVA soportado que no se había ingresado, es decir, se impedía por la Administración la recuperación por el contribuyente de un IVA eludido, evitando un enriquecimiento injusto del sujeto inmerso en una trama de fraude, pero sin que la Administración por tal regularización perciba ingresos mayores de los que por la normal aplicación del impuesto habría obtenido.

En el presente caso se duplica la regularización, pues se impide el derecho a la deducción en la AIB liquidada y además se exige el IVA correspondiente a la entrega intracomunitaria a la que no se aplica la exención, de tal forma que la participación en el fraude supone que la Administración perciba un ingreso fiscal mayor del que se hubiera producido por un correcta liquidación de las operaciones. Debe además añadirse que esta doble percepción del gravamen del consumo se produce en relación con unos bienes que no se han consumido realmente en el país que liquida (Países Bajos) sino en otro Estado miembro distinto (Italia). Quizá por ello, a diferencia de los

demás casos suscitados ante el TJUE que hemos visto, en este interviene la Comisión Europea al lado del interviniente activo en un fraude y en contra de la tesis del Estado que ha liquidado, invocando la aplicabilidad del principio de neutralidad, pues resulta evidente que la regularización no se limita a exigir el impuesto en la cuantía procedente. Sin embargo, el TJUE desestima estos argumentos y ampara el proceder de la Administración neerlandesa. Por si ello resulta poco, el propio Tribunal destaca que esta regularización no es una sanción.

Indudablemente esta sentencia permite un avance agresivo a la Administración sobre los precedentes, doblemente cualificado. En el presente caso ha afirmado expresamente que se ajusta a derecho la posibilidad de negar la exención a una EIB por el hecho de que la citada entrega forma parte de una cadena de fraude que se produce en el Estado de recepción de las mercancías. Como ya hemos visto, esta operación nunca debería haberse liquidado en el presente caso, no ya porque exista o deje de existir fraude, sino porque no existió entrega en los Países Bajos; sin embargo, nada obstaría a que Alemania, país desde el que se remitieron las mercancías, excluyera la aplicación de la exención como EIB a las mercancías que se dirigen a los Países Bajos. Es decir, se permite que la lucha contra el fraude se sitúe no solo en el punto de la cadena donde se ha actuado hasta el momento, negación del derecho a la deducción de los adquirentes, sino también en otros operadores distintos que, hasta el momento, no habían visto perjudicada su situación a pesar de existir indicios evidentes de su participación en el fraude. Piénsese además que al estar situados en otro Estado miembro, aunque jurídicamente no sea imposible, efectivamente nunca se han dirigido contra ellos las medidas especiales arbitradas para el establecimiento de responsabilidad.

Pero además el TJUE no se ha visto refrenado, tal y como hemos podido analizar, por el hecho de que tal forma de reacción redunde en un gravamen en cascada de las operaciones afectadas por el fraude, permitiendo además que los Estados afectados actúen por los dos lados de la cadena de fraude liquidando el impuesto en cascada. Así se recoge en los términos del litigio principal que también en Italia los adquirentes han soportado su propia regularización «en cascada» por este fraude.

Evidentemente, esta sentencia, en los términos expresados, incide en la forma en la que se ha venido regularizando la participación en las tramas de fraude y, lógicamente, la Administración española podrá seguir ese criterio, sin que, tal y como afirma el TJUE, quepa ver en ello una sanción ni quede limitado por desvirtuar la naturaleza del impuesto como IVA.

Tribunal, esta circunstancia se produce tanto si se comete inmediatamente un fraude fiscal, como cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que mediante la adquisición o la entrega efectuada participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la misma cadena de entregas.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, esto es, si influye el hecho de que el fraude no se haya cometido en el Estado que regulariza el incumplimiento sino en otro Estado miembro, el TJUE considera que no existe razón objetiva alguna que permita modificar sus conclusiones anteriores por el mero hecho de que la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquel en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la normativa del IVA. En consecuencia, el TJUE ultima que esta circunstancia no debe modificar su primera contestación.

Concluye el TJUE estableciendo su doctrina que se resume en los siguientes puntos:

- Incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de entregas.
- A un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA

Aunque los términos del litigio principal deben ser tomados con la debida precaución, pues son simplemente el marco que lleva a la cuestión prejudicial, no dejan de ser llamativas ciertas cuestiones de la regularización propuesta y que son las que subrayan la importancia de este fallo.

No nos plantea ninguna duda la localización de la AIB en el país del NIF-IVA, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida. Esta regla es una norma cautelar prevista para evitar fraudes. El régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias se apoya en una serie de obligaciones formales, entre las que destaca la obligación de acreditar la condición empresarial del adquirente, mediante la comunicación del NOI (el NIF-IVA, en el caso español) y la de presentar unas declaraciones recapitulativas específicas de las operaciones intracomunitarias realizadas. Cuando un empresario vende a otro empresario mercancías que se van a remitir a otro Estado miembro, independientemente de cuál sea el Estado de remisión, imputa en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias la entrega realizada al NOI del adquirente. Esta información, recogida por el Estado de establecimiento del transmitente, se comunica al Estado que ha atribuido el NOI del adquirente. Si en dicho Estado no se han recibido las mercancías, no se ha producido la AIB, pero en el Estado miembro donde hayan llegado no se conoce la información. Para solventar este problema se establece esta medida cautelar, que obliga a tributar como AIB en todas las operaciones en las que se haya comunicado el NOI atribuido por la Administración de un Estado (el NIF-IVA en España), salvo que se acredite que las mercancías han llegado a otro Estado miembro y han tributado en dicho Estado miembro efectivamente como AIB. En ese caso, aunque no haya llegado la información remitida por vía de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias del transmitente, el adquirente ha cumplido con su propia obligación de declarar y no se necesita aplicar la regla cautelar.

Cuestión distinta nos parece que se haya liquidado la remisión a Italia de las mercancías, cuya adquisición dio lugar a una AIB en los Países Bajos, como una entrega sin aplicación de la exención prevista para las EIB.

Como sabemos, las EIB no son sino entregas localizadas en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI) de un Estado miembro a las que se aplica la exención prevista en el artículo 138 de la Directiva Refundida (transpuesta por el art. 25 de la LIVA), siempre que el adquirente sea un empresario identificado en otro Estado miembro y que reciba los bienes en el TAI de un Estado miembro diferente al de origen de las mercancías.

Pero tales entregas de bienes, exentas o no, se localizan en el lugar desde el que se haya iniciado el transporte, tal y como establece el artículo 32 de la Directiva Refundida (transpuesto en el art. 68.Dos.1.º de la LIVA), que dispone:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente».

En el presente caso, las mercancías remitidas de Alemania a Italia, en ningún caso, pueden considerarse como EIB realizada desde los Países Bajos (aunque se haya localizado allí la AIB de las mismas) ni aun como entrega interior, pues, como hemos visto, las mercancías en ningún mo-

mento se han encontrado físicamente en los Países Bajos, impidiendo la aplicación de la regla del artículo 32 de la Directiva Refundida.

Salvada esta cuestión, existe otro punto relevante de la regularización que llama poderosamente la atención y que no parece haber sorprendido al TJUE. Aparentemente, la Administración neerlandesa ha convertido el IVA, ante este supuesto de fraude, en un impuesto en cascada. Explicamos esta afirmación, según interpretamos el texto de la sentencia. La AIB localizada en los Países Bajos, como sabemos, genera un IVA repercutido y un IVA soportado por el mismo importe, aunque en este caso se ha negado el derecho a la deducción de tales cuotas soportadas, generando, por tanto, un impuesto a ingresar sin derecho a la deducción. Adicionalmente, la constancia de la recepción de las mercancías en Italia ha dado lugar a la liquidación de una entrega de bienes en los Países Bajos también, a la que se le ha negado el beneficio de la exención como EIB. Finalmente, al considerar que la entrega es irregular, se niega que esta operación genere el derecho a la devolución de las cuotas soportadas (a pesar de que se ha liquidado como entrega exenta). Es decir, se debe ingresar el IVA devengado por el valor total de la entrega sin que existan cuotas deducibles. No parece que esta lectura difiera de la realidad, cuando la propia Comisión invoca la neutralidad del impuesto contra el postulado del Gobierno neerlandés, pues es evidente que lo que tenemos en estas operaciones es un impuesto en cascada y no un IVA, al no existir deducción de las cuotas soportadas.

Conviene, a nuestro juicio, recordar que el concepto de neutralidad del IVA difiere del concepto general de neutralidad fiscal, entendida como la exigencia que la estructura impositiva no condicione las decisiones de inversión del sector privado, siendo más bien una correlación entre repercusión y deducción, y que no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto. Este principio no es otra cosa que la materialización del método elegido para la determinación del valor añadido, que es el objeto de gravamen del impuesto. Así, por la forma de cómputo del valor añadido, se ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas; y por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes.

Evidentemente, en el supuesto que analizamos no se ha producido dicha deducción, aunque se ha gravado la entrega del bien, lo que resulta especialmente llamativo por el hecho de que el consumo del mismo no se ha realizado en el Estado que liquida el impuesto (Países Bajos), sino en otro (Italia).

Esta cuestión, a pesar de lo llamativo que pueda parecer, sí que es conocida por el TJUE, que la desecha haciendo primar la pérdida de derechos por la existencia del fraude.

Por si alguien siente la tentación de ver un especial agravamiento en la situación del particular, que lo hay, debemos destacar que el propio TJUE manifiesta que este gravamen en cascada y alejado del lugar de consumo no supone, de hecho o de derecho, una sanción al obligado tributario, sino una mera reacción frente al fraude.

3.2. SOBRE LA INCARDINACIÓN DE LA SENTENCIA EN LA JURISPRUDENCIA PREVIA DEL TJUE Y SU NOVEDAD

El TJUE ha examinado en numerosas ocasiones la limitación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas (derecho derivado de la aplicación del impuesto y exigencia fundamental en la neutralidad del mismo) por la participación en operaciones fraudulentas, haciendo girar la cuestión sobre dos principios básicos, las denominadas generalmente teoría de la inocencia y teoría del conocimiento.

La teoría de la inocencia arranca esencialmente de la Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Systems Ltd. (NFJ021489). En este caso las empresas recurrentes habían adquirido, tras operaciones sucesivas, bienes transmitidos por entidades de las denominadas «truchas». La Administración británica denegó el derecho a la deducción por considerar que las ventas realizadas no constituían entregas efectuadas en el marco de una actividad comercial y que las operaciones carecían de sustancia económica. En consecuencia, se entendía que las operaciones no generaban derecho alguno a devolución.

Para ver el alcance de este pronunciamiento, conviene analizar el planteamiento de la cuestión que se remite al TJUE, en el que se subraya perfectamente la falta de conocimiento del fraude de las entidades a las que se pretendía denegar el derecho a la deducción del impuesto soportado:

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

- Se ha producido un fraude "en cadena".
- Optigen y Fulcrum, partes inocentes, no estaban implicadas en dicho fraude, del cual no tenían conocimiento y no tenían por qué tener conocimiento más que en su condición de clientes ordinarios de un comerciante y de proveedores ordinarios de una sociedad establecida en otro Estado miembro.
- Optigen y Fulcrum no tenían ningún contacto con el operador incumplidor o que utilizó un número de identificación a efectos del IVA usurpado.
- Las 9 compras realizadas por Fulcrum y con respecto a las cuales se le denegó la devolución del IVA no le parecieron diferentes de las otras 467 compras que efectuó a lo largo del trimestre considerado.
- En la fecha en la que Optigen y Fulcrum compraron los bienes y pagaron el IVA correspondiente, el fraude "en cadena" no se había completado y todavía no había tenido lugar la "desaparición" de un operador incumplidor, de modo que uno u otro de esos hechos podría no haberse producido.

23. En el asunto C-484/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que Bond House cuestiona un número limitado de constataciones de hechos o de conclusiones

del VAT and Duties Tribunal, Manchester. Entre los hechos que no son discutidos se encuentran los siguientes:

- Bond House estaba bien considerada por los Commissioners y no era sospechosa de haber cometido ningún fraude en relación con el IVA.
- Dicha sociedad ignoraba la existencia del fraude alegado por los Commissioners y no actuó imprudentemente.
- Bond House no se relacionó con ninguno de los proveedores que, según los Commissioners, actuaron de manera fraudulenta.
- Todas las operaciones efectuadas por Bond House así como las que se realizaron antes y después de que dicha sociedad hubiera comprado y vendido las mercancías de que se trata eran reales: al realizar cada una de esas operaciones, tales mercancías cambiaron de manos y dieron lugar a un pago.
- Las operaciones que el VAT and Duties Tribunal, Manchester, consideró que carecían de sustancia económica, no eran diferentes de otras operaciones realizadas por Bond House y cuya sustancia económica no se discutía, puesto que nada indicaba que formaran parte de un fraude "en cadena"».

La conclusión que extrae el Tribunal es que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA tienen la naturaleza de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en ejercicio de una actividad económica, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo, si este no tenía conocimiento ni podía tenerlo de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior, y que era constitutiva de fraude. En consecuencia, el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la existencia de dicho fraude al IVA.

Este criterio fue completado por Sentencia de 6 de julio de 2006, Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Alex Kittel y Recolta Recycling Sprl (NFJ022972), en la que se establece la doctrina denominada «teoría del conocimiento».

En estos asuntos la situación de los recurrentes difiere totalmente, ya que en el primero de ellos, la sociedad a la que representa el liquidador Sr. Kittel había participado activamente en una trama de fraude, mientras que en el segundo no quedaba acreditado que la participación de la entidad fuera voluntaria.

La Administración belga decidió excluir la deducibilidad del IVA, ya que los contratos de venta, realizados en una cadena de fraude y que, según la propia legislación belga, tienen una causa ilícita son nulos de pleno derecho, bastando a estos efectos con que una de las partes haya contratado con fines ilícitos y sin que sea necesario que la otra parte contratante conozca estos fines.

El TJUE examina esta cuestión y señala que, pese a que exista una norma de Derecho nacional según la cual el contrato de venta se considere nulo de pleno derecho, por la existencia de

una causa ilícita imputable al vendedor, ello no puede suponer la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado por el sujeto pasivo; sin embargo, considera que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, puede denegarse el derecho a deducir. Es decir, se sienta el principio general que el conocimiento o suposición del fraude acreditado permite excluir el derecho a la deducción en una operación que, al menos aparentemente, lo generaba.

Aunque no se encuentren directamente relacionadas con las tramas de fraude, conviene destacar otras sentencias que también examinan la cuestión del derecho a la deducción en supuestos de posibles abusos o, cuanto menos, de uso exagerado del propio derecho.

La Sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02, Halifax Plc (NFJ021677), sentó un importante principio, pues aunque el Tribunal considera que constituyen operaciones sujetas al impuesto las que cumplen los criterios objetivos en que se basa la conceptualización de las mismas, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico; destaca también que se puede excluir la deducibilidad del impuesto soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva, que se produce cuando la aplicación formal de los criterios contenidos en la norma del IVA redundaría en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por dicha normativa.

La Sentencia 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06, Part Service Srl (NFJ027402), incide en la misma línea, destacando que para que exista una práctica abusiva no es necesario que la única finalidad de la operación sea la de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la normativa comunitaria, sino que basta con que sea esta la finalidad esencial que se pretende conseguir con la realización de la operación.

El TJUE ha vuelto a examinar esta cuestión, si bien ha limitado algo el alcance del pronunciamiento anterior, en sendas Sentencias de 22 de diciembre de 2010 [Asunto C-103/09, Weald Leasing Ltd. (NFJ041103); y Asunto C-277/09 (NFJ041071), RBS Deutschland Holdings GmbH] al destacar que no solo debe obtenerse una ventaja fiscal, sino que además esta ventaja fiscal debe ser contraria a los objetivos de la Directiva, sin que puedan entenderse como tales las meras consecuencias de un régimen legal previsto.

Finalmente debemos recordar que el TJUE ya había considerado que la aplicación de esta regla cautelar para la localización de las AIB contemplada en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida impide la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones intracomunitarias localizada por aplicación de esta regla general. Así se recoge en Sentencia de 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, Facet BV (NFJ037919):

«En segundo lugar, procede señalar que cuando se cumplen los requisitos del artículo 28 quater, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, todos los Estados miembros

están obligados a adoptar medidas concretas para no gravar con el IVA las "adquisiciones intracomunitarias" de bienes efectuadas, en el sentido del artículo 28 ter, parte A, apartado 1, de dicha Directiva, en el interior de su territorio.

Se plantea, pues, la cuestión de si se debe otorgar el derecho a deducción inmediata al sujeto pasivo en el caso, previsto en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de que, al no haber gravado con el IVA la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, se exija al sujeto pasivo dicho impuesto en el Estado miembro de identificación.

A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

Pues bien, en circunstancias como las del asunto principal, consta que, en realidad, los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro.

Por lo tanto, no se puede considerar que dichas operaciones den "derecho a deducción" en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo».

Lo que, a nuestro juicio, es especialmente relevante de la presente sentencia y cualitativamente significativo sobre la jurisprudencia que hemos reseñado es que en una pugna entre el principio de neutralidad y el principio del abuso del derecho, cualificado este abuso por el conocimiento que deriva de la participación en el fraude, se hace primar claramente la proscripción del abuso del derecho. Piénsese que en todas las sentencias que se han reseñado se limitaba la deducción de un IVA soportado que no se había ingresado, es decir, se impedía por la Administración la recuperación por el contribuyente de un IVA eludido, evitando un enriquecimiento injusto del sujeto inmerso en una trama de fraude, pero sin que la Administración por tal regularización perciba ingresos mayores de los que por la normal aplicación del impuesto habría obtenido.

En el presente caso se duplica la regularización, pues se impide el derecho a la deducción en la AIB liquidada y además se exige el IVA correspondiente a la entrega intracomunitaria a la que no se aplica la exención, de tal forma que la participación en el fraude supone que la Administración perciba un ingreso fiscal mayor del que se hubiera producido por un correcta liquidación de las operaciones. Debe además añadirse que esta doble percepción del gravamen del consumo se produce en relación con unos bienes que no se han consumido realmente en el país que liquida (Países Bajos) sino en otro Estado miembro distinto (Italia). Quizá por ello, a diferencia de los

demás casos suscitados ante el TJUE que hemos visto, en este interviene la Comisión Europea al lado del interviniente activo en un fraude y en contra de la tesis del Estado que ha liquidado, invocando la aplicabilidad del principio de neutralidad, pues resulta evidente que la regularización no se limita a exigir el impuesto en la cuantía procedente. Sin embargo, el TJUE desestima estos argumentos y ampara el proceder de la Administración neerlandesa. Por si ello resulta poco, el propio Tribunal destaca que esta regularización no es una sanción.

Indudablemente esta sentencia permite un avance agresivo a la Administración sobre los precedentes, doblemente cualificado. En el presente caso ha afirmado expresamente que se ajusta a derecho la posibilidad de negar la exención a una EIB por el hecho de que la citada entrega forma parte de una cadena de fraude que se produce en el Estado de recepción de las mercancías. Como ya hemos visto, esta operación nunca debería haberse liquidado en el presente caso, no ya porque exista o deje de existir fraude, sino porque no existió entrega en los Países Bajos; sin embargo, nada obstaría a que Alemania, país desde el que se remitieron las mercancías, excluyera la aplicación de la exención como EIB a las mercancías que se dirigen a los Países Bajos. Es decir, se permite que la lucha contra el fraude se sitúe no solo en el punto de la cadena donde se ha actuado hasta el momento, negación del derecho a la deducción de los adquirentes, sino también en otros operadores distintos que, hasta el momento, no habían visto perjudicada su situación a pesar de existir indicios evidentes de su participación en el fraude. Piénsese además que al estar situados en otro Estado miembro, aunque jurídicamente no sea imposible, efectivamente nunca se han dirigido contra ellos las medidas especiales arbitradas para el establecimiento de responsabilidad.

Pero además el TJUE no se ha visto refrenado, tal y como hemos podido analizar, por el hecho de que tal forma de reacción redunde en un gravamen en cascada de las operaciones afectadas por el fraude, permitiendo además que los Estados afectados actúen por los dos lados de la cadena de fraude liquidando el impuesto en cascada. Así se recoge en los términos del litigio principal que también en Italia los adquirentes han soportado su propia regularización «en cascada» por este fraude.

Evidentemente, esta sentencia, en los términos expresados, incide en la forma en la que se ha venido regularizando la participación en las tramas de fraude y, lógicamente, la Administración española podrá seguir ese criterio, sin que, tal y como afirma el TJUE, quepa ver en ello una sanción ni quede limitado por desvirtuar la naturaleza del impuesto como IVA.