

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ055963

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de septiembre de 2014

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 6830/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes.** Para que se deniegue el derecho a la exención al proveedor es necesario que concorra una operación de fraude de IVA, de manera que bien dicho proveedor haya incumplido las operaciones en materia de prueba o bien supiera o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude al IVA cometido por el adquirente. No se puede supeditar el derecho a la exención de entregas intracomunitarias de bienes al mero cumplimiento de requisitos formales, y sólo cabe llegar a otra conclusión distinta y denegar la exención cuando el incumplimiento de obligaciones formales impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Asimismo, no cabe obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude. [Vid., STJUE, de 27 de septiembre de 2012, asunto n.º C-587/09 (NFJ029149)] (Criterio 1 de 1)

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8 y 25.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 13.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 131 y 138.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 28. quarter.

Reglamento (UE) n.º 904/2010, del Consejo (Cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA), art. 31.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Código Civil, art. 1.214.

**SENTENCIA**

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **X, S.A.** NIF ..., actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en calle ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de abril de 2010, por la que se desestima reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo de liquidación, de fecha 17 de junio de 2010, así como contra acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, de fecha 14 de octubre de 2010, ambos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de .Madrid. de la AEAT, se emitió, en fecha 17 de junio de 2010, acuerdo de liquidación, A23 ..., correspondiente al acta de disconformidad, A02 ..., de fecha 18 de diciembre de 2009, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008.

Por la parte reclamante se presentó en los ejercicios 2007 y 2008 declaraciones-autoliquidaciones mensuales del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como declaraciones resumen anuales y declaraciones de operaciones intracomunitarias.

En las declaraciones resumen anuales correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, así como en las declaraciones-autoliquidaciones mensuales del ejercicio 2007, por el obligado tributario se consignaron los siguientes importes correspondientes a entregas intracomunitarias exentas:

CONCEPTO	2007	2008
Entregas intracomunitarias exentas	4.197.004,04	2.742.160,67

Por su parte en el acta de disconformidad se recoge, en relación con el ejercicio 2008, que *“los comparecientes manifestaron en diligencia de fecha 22 de octubre de 2009 que “la cifra correcta de entregas intracomunitarias es 2.741.318,51 euros”.*

**Segundo:**

Por la Administración Tributaria se considera que procede regularizar las entregas intracomunitarias de bienes declaradas por el obligado tributario, por importe de 4.196.344,26€ y 2.741.318,51€, en los ejercicios 2007 y 2008, respectivamente, puesto que *“las actuaciones inspectoras llevadas a cabo respecto de X, S.A., ponen de manifiesto una serie de hechos que permiten concluir que las entregas intracomunitarias de bienes declaradas exentas por la entidad **no cumplen los requisitos establecidos por la normativa del IVA para disfrutar de la exención”.***

Asimismo, en el antecedente de hecho “Cuarto.1” del acuerdo de liquidación se establece lo siguiente:

- *El obligado tributario objeto de comprobación e investigación “no ha podido aportar CMR ni ningún otro documento acreditativo de la salida efectiva de la mercancía vendida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido”, correspondiente a determinadas “entregas declaradas como intracomunitarias de bienes”, recogidas en determinadas facturas emitidas en los ejercicios 2007 y 2008.*

- *En relación con los CMR’s aportados, constan determinados documentos que “no van firmados por el consignatario de la mercancía (destinatario de la misma)”, correspondientes a operaciones recogidas en facturas emitidas en los ejercicios 2007 y 2008.*

- *En los albaranes de transporte de determinadas facturas emitidas en el ejercicio 2007 “consta que el destinatario de las mismas es Y, pero no consta en ningún caso que la mercancía sea transportada fuera del ámbito de aplicación del impuesto”.*

- *Determinados documentos aportados por X, S.A., correspondientes a facturas emitidas en los ejercicios 2007 y 2008, relativos a “los transportes de mercancías realizados por las entidades T, U y S no vienen firmados a la recepción de la misma o vienen con una firma ilegible y sin identificar ni quién la firma ni la mercancía transportada o cualquier otra referencia que pueda vincular la mercancía transportada con el material facturado por X, S.A. sin IVA”.*

Por su parte, constan dos facturas respecto de las que *la “Inspección dispone de dos CMR’s de transporte, en una copia con el sello del transportista y de X, S.A. y otra copia con el sello del consignatario de la mercancía entregada y por X, S.A.”.*

- *Se indica, asimismo, que “los CMR’s aportados a esta Inspección vienen sellados, en general, por X, S.A., si bien en ocasiones el sello es de la entidad T.X, S..A. (CIF ...) o bien tienen sellos del GRUPO E, que engloba a ambas compañías”.*

- *Por otro lado, según el acuerdo de liquidación, “X, S.A. manifestó en el curso de las actuaciones (...) que el transporte corría en la totalidad de los casos por cuenta del cliente intracomunitario. En el curso de las actuaciones ha aportado algunas autorizaciones emitidas por los clientes autorizando la recogida de la mercancía por la empresa de transportes que contrataba. No obstante, en la totalidad de los CMR’s en donde vienen consignados los datos del expedidor y la firma y sello del remitente de la mercancía (casillas 1 y 22 respectivamente), no constan los datos del cliente sino de X, S.A (o como se ha explicado anteriormente de T X S.A. O GRUPO E)”.*

Por su parte, en el fundamento de derecho “Cuarto” del acuerdo de liquidación se establece lo siguiente:

*“(...) las facturas emitidas por la entidad exentas de IVA por considerar que se trataban de entregas intracomunitarias de bienes, no pueden ser, consideradas como tales, porque:*

a) *En determinadas operaciones X, S.A. no ha aportado prueba alguna de la existencia de transporte de la mercancía.*

b) *En otros casos, aporta CMR's con serias irregularidades que hacen dudar a esta Inspección de la realidad de los mismos, en concreto, CMR's en los que no consta el sello del consignatario de la mercancía; CMR's en los que no se especifica el lugar de entrega de la mercancía...*

c) *Se observan irregularidades en la confección de los CMR's, tales como falta de identificación del lugar de entrega de la mercancía o sello de las entidades consignatarias con la dirección fiscal que no tienen en ese momento (2007), sino con posterioridad a la fecha de entrega de la mercancía (2008).*

d) *Como se ha analizado de forma individualizada en el apartado de HECHOS la mayor parte de los servicios de transporte han sido realizados por un empresario (Fernando ...) o una entidad jurídica (E, SL) que se encuentran ilocalizadas y que por la información en poder de esta Inspección no han podido realizar los mismos, al no contar con ningún tipo de infraestructura para ello (descartando igualmente la subcontratación por los motivos que se han explicado en sus correspondientes apartados).*

e) *Existen determinadas operaciones de venta en las que, de las manifestaciones de los transportistas en algunos casos (V E) y del propio cliente en otros (D. P. ), se puede concluir que son mercancías que o bien no han salido del país o no queda probado el transporte a otro Estado Miembro.*

f) *Las facturas de venta realizadas a la entidad R. B. se han emitido con el número de operador intracomunitario de otra entidad totalmente distinta a ésta, denominada INT... (...), con la que sólo tiene en común que tienen la misma dirección de domicilio fiscal (Via ...).*

g) *Albaranes de transporte emitidos por S, T y U que no prueban su vinculación con la mercancía facturada por X, S.A. sin IVA. Por ello, si bien de las contestaciones a los requerimientos de información recibidas por esta Inspección, sí se acredita transporte fuera del TAI, no se puede probar que lo transportado por estas entidades sea la mercancía que se especifica en las facturas emitidas y aportadas a esta Inspección.*

h) *Transportes realizados por entidades que no tienen los correspondientes permisos para la realización de transporte intracomunitario emitido por la Dirección General de Transportes terrestre, según contestación al requerimiento de información realizado a dicho Organismo, como es el caso de FR....*

Además, se ha estudiado el perfil que tienen los clientes y algunos proveedores de X, S.A. en los ejercicios en los que se declaran estas operaciones exentas, observándose, en la mayoría de los casos, un comportamiento sospechoso en las compraventas intracomunitarias de bienes en el caso de los clientes, por lo que pudieran estar posicionadas como "conduit companies" y en el caso de los proveedores un comportamiento sospechoso de poder estar actuando como "truchas" en algunos casos y como "pantallas" en otros, como también se ha analizado anteriormente.

*Este cúmulo de irregularidades crean dudas razonables respecto a la realidad del transporte y el cumplimiento del resto de requisitos exigidos por la normativa para poder emitir las facturas exentas en aplicación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido como pretende demostrar X, S.A. con la documentación que ha aportado y que se ha incorporado al expediente."*

### **Tercero:**

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se emitió, en fecha 14 de octubre de 2010, acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 y 2008, en el que se acuerda la imposición de las sanciones previstas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

### **Cuarto:**

Contra el acuerdo de liquidación, de fecha 17 de junio de 2010, y el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 14 de octubre de 2010, se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas, en fecha 16 de julio de 2010 y en fecha 10 de noviembre de 2010, respectivamente, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Mediante acuerdo del TEAR de Madrid, de fecha 1 de julio de 2011 se acumularon las anteriores reclamaciones.

Por el TEAR de Madrid se emitió resolución el 26 de abril de 2012 por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas presentadas por la parte reclamante.

### **Quinto:**

Contra dicha resolución del TEAR de ..., de fecha 26 de abril de 2012, notificada el día 16 de mayo de 2012, se interpuso el 15 de junio de 2012, recurso de alzada ante este Tribunal, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

Considera que “en la Ley 37/1992 no existe norma alguna que habilite a la Administración a la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado como consecuencia de la falta de ingreso del mismo por parte del empresario o profesional que lo repercutió”, remitiéndose, en apoyo de su pretensión, a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 12 de enero de 2006.

Considera, asimismo, que “el principal motivo en el que se basa la liquidación administrativa que trae causa de este expediente es la consideración, por parte de la Administración, de algunas de las operaciones realizadas (...) como operaciones sujetas a IVA y no exentas, en tanto que la entidad las había calificado como operaciones exentas”.

Por su parte, en las alegaciones formuladas se recoge, asimismo, lo siguiente:

“La argumentación de la Administración se fundamenta en que no se ha probado suficientemente el transporte de las mercancías a otros Estados comunitarios, y ello como consecuencia de ciertos errores formales detectados en algunos de los documentos expedidos con ocasión de los transportes realizados.

Sin embargo, esta parte no puede estar de acuerdo con esa interpretación puesto que, aún reconociendo la existencia de determinados “errores formales” en los documentos que acreditan dicho transporte, en ningún momento la Inspección de los Tributos ha cuestionado la existencia de dichos documentos ni, menos aún, la realidad del transporte de las mercancías hacia otros Estados comunitarios.

En este sentido, ni se ha enervado por la Inspección de los tributos la existencia de los mismos ni se han aportado elementos que permitan afirmar que las mercancías realmente no salieron del territorio de aplicación del impuesto, tal como impone la LIV A como requisito para la exención. “

Considera, asimismo, la reclamante que “en ningún momento la Inspección de los Tributos ha llegado a constatar el hecho de que (...) [la reclamante] haya participado de manera activa en una trama por la cual se ha dejado de ingresar el impuesto derivado de las operaciones correspondientes a (...) [la reclamante] y sus clientes o proveedores”, indicando que “en ningún momento tuvo conocimiento de que alguna de las sociedades con las que, indirectamente, se relacionaba, fuesen “truchas”.”

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Concurre en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Procede examinar en este supuesto la conformidad a Derecho de la regularización practicada por la Administración Tributaria, en virtud de la cual se considera que las entregas intracomunitarias declaradas por el obligado tributario no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 25 LIVA, para ser consideradas entregas intracomunitarias de bienes exentas

### Segundo:

En relación con las operaciones declaradas por la parte reclamante como entregas intracomunitarias de bienes en los ejercicios 2007 y 2008, el TEAR de Madrid considera, en el fundamento de derecho tercero, lo siguiente:

“(...) a juicio de este Tribunal, los indicios señalados por la Inspección, son lo suficientemente elocuentes para concluir que nos encontramos ante la existencia de una trama de fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como que la reclamante era conocedora de la existencia de la misma, realizando una serie de operaciones carentes de toda lógica comercial con la única finalidad de poder deducir la totalidad de las cuotas de IVA soportado en las compras de las mercancías a los proveedores a que se ha hecho referencia, (sociedades interpuestas, que no ingresan IVA en la Hacienda Pública), y solicitar la devolución, ya que existe una cadena comercial en la que se detecta perfectamente que dichas mercancías se entregan a empresas establecidas en la Unión Europea sin el deber de repercutir IVA, beneficiándose así de la exención prevista en el artículo 25 de la LIVA, produciendo con esta mecánica un perjuicio para la Hacienda Pública, al solicitar la devolución de unas cuotas de IVA que no han sido ingresadas. Además, y en contra también de lo alegado por la reclamante, esta práctica sí que produciría un beneficio en el interesado, ya que aunque como bien afirma, la entidad paga el precio de las mercancías junto con la cuota del IVA soportado, al estar inmerso en una práctica abusiva le permite

obtener la devolución del mismo, hecho que en caso de no existir la trama no se produciría, por lo que al obtener la devolución, la sociedad distribuidora, a costa de ese IVA no ingresado por la "trucha", estaría obteniendo "descuentos" en sus compras que permiten a la misma colocarse en una situación muy favorable respecto a sus competidores en el mercado.

Por todo lo expuesto, este Tribunal considera que la Inspección ha realizado una actuación de comprobación e investigación suficiente para poder concluir que existe una trama de fraude así como que la reclamante era conocedora de la existencia de la misma, por lo que, a la vista de la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, no debe admitirse la consideración de la operación como entrega intracomunitaria de bienes exenta."

Sin perjuicio de lo establecido en el acuerdo de liquidación, en el que en contestación a las alegaciones formuladas por el obligado tributario se recoge que "la regularización a practicar no se basa en la participación del obligado tributario en operaciones inmersas en trama de IVA con conocimiento de dicha circunstancia", procede determinar si es conforme a Derecho la regularización practicada por la Administración Tributaria.

Con la finalidad de determinar el cumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 LIVA (exenciones en las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro), resulta necesario identificar los motivos de regularización recogidos en el fundamento de derecho "Cuarto" del acuerdo de liquidación:

*"(...) Por todo ello, deben regularizarse las siguientes operaciones, incrementado la Base Imponible del Impuesto y devengando IVA por los siguientes motivos:*

1.- No acreditación por ningún medio admitido en derecho del transporte, (...):

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	Imponible
01/03/2007	EM...	66.800,00
16/04/2007 <input type="checkbox"/>	SO..	37.050,00
18/04/2007	EU...	25.300,00
03/05/2007	EU...	124.650,00
10/05/2007 <input type="checkbox"/>	EU...	119.700,00
22/05/2007 <input type="checkbox"/>	EU...	76.050,00
07/06/2007 <input type="checkbox"/>	EU...	64.249,50
08/06/2007 <input type="checkbox"/>	EU...	22.375,00
26/06/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	22.900,00
<b>TOTAL <input type="checkbox"/></b>		<b>559.074,50</b>

2.- Los CMR's aportados no tienen el sello del consignatario de la mercancía (...):

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
16/03/2007 <input type="checkbox"/>	EU...	117.320,00
08/05/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	23.970,00
09/05/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	26.723,26
10/07/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	61.908,00
10/09/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	24.400,00
17/09/2007 <input type="checkbox"/>	DI...	61.250,00
15/10/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	22.500,00
07/11/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	23.520,00
12/11/2007 <input type="checkbox"/>	SO...	25.820,00
29/11/2007 <input type="checkbox"/>	DI...	68.373,00
12/12/2007 <input type="checkbox"/>	DI...	42.892,50
13/12/2007 <input type="checkbox"/>	DI...	64.750,00
31/12/2007 <input type="checkbox"/>	DI...	68.700,00
31/12/2007	DI...	27.216,00
<b>TOTAL <input type="checkbox"/></b>		<b>659.342,76</b>

Ejercicio 2008:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
10/01/2008	DI...	85.875,00
15/01/2008	DI...	82.840,00
16/01/2008	DI...	54.850,00
17/01/2008	DI...	108.600,00
22/01/2008	DI...	70.360,00
30/01/2008	DI...	68.500,00
27/03/2008	DI...	37.375,00
03/04/2008	DI...	76.182,50
24/04/2008	ZO...	59.017,50
24/04/2008	ZI...	29.670,00
28/04/2008	ZI...	53.760,00
13/05/2008	ZI...	62.875,00
28/05/2008	ZI...	78.707,50
04/06/2008	ZI...	31.575,00
05/06/2008	ZI...	24.300,00
23/06/2008	DY...	64.950,00
26/06/2008	ZI...	61.000,00
<b>TOTAL</b>		<b>1.050.437,50</b>

3.- Operaciones de venta en las que aparece como transportista la entidad E. S.L. :

De la información analizada en el apartado de HECHOS de esta entidad, se pueden extraer las siguientes conclusiones, por las que procede regularizar operaciones de venta realizadas por **X, S.A.** en las que esta entidad actúa como transportista, por los motivos y los importes que se indican:

a) La entidad no tiene personal desde el 22 de abril de 2007 dado de alta en la TGSS. Tampoco declara por retenciones del trabajo personal o de profesionales desde el segundo trimestre de dicho ejercicio 2007.

b) La entidad se encuentra ilocalizada ya en el 2007 y no se la puede localizar ni por personación en los domicilios en los que se suponía, de las manifestaciones del propio Administrador, que se encontraba la dirección efectiva del negocio (en el domicilio fiscal declarado ni en el recogido en diligencia de constancia de hechos de fecha 19 de julio de 2006 para comprobar si se le daba de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, tal y como había solicitado la propia entidad) ni por Internet, páginas amarillas, etc.

c) La entidad actúa con un nombre comercial "TRA..." y en sus sellos aparece este nombre junto con la dirección de C/ ... Tampoco consta modificación alguna en las anotaciones registrales de esta entidad.

d) La entidad es no declarante en los ejercicios 2007 y 2008. No declara ninguna operación de venta/prestación de servicios en dichos ejercicios.

e) La entidad está relacionada con proveedores de **X, S.A.**

f) La entidad consigna en los CMR's matrículas de otras entidades (en concreto, de SOC...) que no tienen ni IAE de transportistas ni de alquiler de vehículos ni de ningún otro epígrafe que justifique su presencia en estas operaciones, realizadas con vehículos de uso particular, que tampoco deberían participar en actividades económicas distintas del uso declarado ante un organismo público.

g) La entidad no tiene movimientos de divisas en los ejercicios objeto de comprobación, por lo que no parece probable que haya cobrado por estos servicios de sus clientes, que están establecidos fuera del TAI.

h) La entidad no tiene autorización para el transporte de mercancía por carretera, según la información que consta en las Bases de Datos de la AEAT, por lo que no ha podido realizar este transporte por sus propios medios.

i) Del análisis de los proveedores que le imputan compras en los ejercicios 2007 y 2008, se puede concluir que tampoco ha podido subcontratar dichos servicios, dado que ninguna de las entidades de transporte analizadas tenía autorización para realizar dichos transportes en las fechas indicadas en los CMR's.

Las facturas emitidas por **X, S.A.** y emitidas sin IVA, cuyos CMR's están sellados por TRA..., y en los que también se dispone del sello del consignatario y del remitente que esta Inspección considera que deben regularizarse al no quedar acreditado el transporte de dicha mercancía por los motivos expuestos anteriormente, son las siguientes:

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
24/05/2007	IN...□	65.394,00
29/05/2007	IN...□	77.125,00
01/06/2007	IN...□	79.250,00
05/06/2007	IN...□	30.950,00
08/06/2007	IN...□	78.500,00
18/06/2007	IN...□	80.250,00
04/07/2007	IN...□	93.906,00
10/07/2007	IN...□	69.111,00
23/07/2007	IN...□	22.500,00
05/07/2007	IN...□	88.830,00
31/07/2007	IN...□	53.462,50
04/09/2007	IN ...	93.100,00
07/09/2007	IN...□	20.250,00
10/09/2007	IN...□	24.600,00
11/09/2007	IN...□	61.500,00
11/09/2007	IN...□	41.400,00
08/10/2007	IN...□	124.750,00
08/10/2007	IN...□	33.900,00
08/10/2007	IN...□	67.500,00
08/10/2007	IN...□	45.200,00
16/10/2007	IN...□	72.690,00
24/10/2007	IN...□	25.400,00
21/11/2007	IN...□	88.760,00
03/12/2007	IN...□	182.750,00
18/12/2007	IN...□	50.400,00
<b>TOTAL</b> □		<b>1.671.478,50</b>

4.- Operaciones de venta en las que aparece como transportista **Fernando** ...:

Los indicios de los que dispone esta Inspección para calificar estas operaciones se resumen en:

**Fernando** ... es un sujeto pasivo no declarante (IVA, Impuesto sobre la Renta por actividad empresarial/profesional o Retenciones del trabajo personal). A pesar de ello, sí tiene imputaciones de ingresos por ventas/prestaciones de servicios en los últimos ejercicios.

**Fernando** ... está dado de baja como Autónomo en la TASS desde el 23 de octubre de 2007. Tampoco efectúa pagos a cuenta por la realización de una actividad económica desde el segundo trimestre del ejercicio 2007, en el que declaró pero no ingresó.

*No tiene autorización para el transporte de mercancía por carretera, según la información que consta en las Bases de Datos de la AEAT, por lo que no ha podido realizar este transporte por sus propios medios, al menos de una forma legal.*

*En la actualidad se encuentra ilocalizado, por lo que no se le ha podido requerir.*

*Los únicos movimientos de divisas (entradas de invisibles) que tiene, según la Base de Datos consolidada de la AEAT son en el ejercicio 2007 (febrero) con Bélgica, por lo que no parece probable que haya cobrado por estos servicios de sus clientes, que están establecidos fuera del AAI.*

*Los vehículos que tiene/ha tenido y que eran de su propiedad en los ejercicios 2007 y 2008 estaban declarados para uso particular o de alquiler sin conductor, a excepción del vehículo con matrícula 2091DCB que era una furgoneta declarada para uso público, pero que fue dada de baja el 08-05-2007.*

*Respecto a la posible subcontratación de dichos servicios, del análisis realizado en el apartado de HECHOS se constata que esta posibilidad debe ser descartada.*

*Por todo ello, se puede concluir que **FERNANDO** ... ni como empresario ni como autónomo ni subcontratando ha podido realizar los transportes de la mercancía cuyo CMR presenta **X, S.A.** como justificante de la salida efectiva de la mercancía.*

“Están en poder de esta Inspección, en relación a las siguientes facturas, dos copias del CMR del transporte de la mercancías, una de ellas con el sello del transportista y de X, S.A. y otra copia con el sello del consignatario de la mercancía entregada y por X, S.A.

La operación a la que se refiere el párrafo anterior es la siguiente:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
22/01/2008□	IN...□	176.000,00
27/03/2008□	IN...□	43.500,00

Por la operativa establecida en este tipo de contratos intracomunitarios de mercancía por carretera, la segunda copia no puede ser real, dado que para que el consignatario de la mercancía tenga el CMR, a éste se lo debe haber entregado previamente el transportista con su sello.

Adicionalmente, de los CMR's aportados por la entidad X, S.A. con los tres sellos, nos encontramos con la siguiente casuística:

CMR's en los que no constan los datos de la entrega y del consignatario de la mercancía, en concreto, no están correctamente consignados los datos de los apartados 3 (lugar de entrega de la mercancía) y 4 (lugar y fecha de carga de la mercancía).

No hay datos relativos a las matrículas de los vehículos que realmente realizan el transporte, ni de los portadores. Surge la duda de si realmente se ha transportado la mercancía y dónde, dado que Fernando ... no ha realizado el transporte ni lo ha subcontratado, y no hay más datos que acrediten la realidad de dicho transporte.

Los sellos que aparecen en los CMR's tienen datos que no se corresponden con las fechas de emisión de los mismos. A modo de ejemplo, esta Inspección tiene copias de CMR's con sellos de la entidad IN..., en el ejercicio 2007, con la dirección fiscal que tuvo la entidad en el ejercicio 2008, en el que se produjo una modificación de dicho dato, según se desprende de los datos de la Base de Datos Consolidada de la AEAT. Con ello, surge la sospecha de cuándo se han emitido los CMR's, si en la fecha en la que se habría producido el transporte (principalmente 2007) o en la fecha en que la dirección fiscal de la entidad, según la modificación de los datos censales de la entidad ya se ha producido (marzo de 2008).”

Las facturas emitidas por X, S.A. sin IVA, cuyos CMR's están sellados por Fernando ..., y en los que constan los sellos del consignatario y del remitente, y que esta Inspección considera que deben regularizarse al no quedar acreditado el transporte de dicha mercancía por los motivos expuestos anteriormente, son las siguientes:

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
21/02/2007□	EU...□	67.450,00
21/02/2007	EU...□	133.321,00
11/09/2007	EU...□	53.900,00
<b>TOTAL</b> □		<b>254.671,00</b>

Ejercicio 2008:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
22/01/2008□	IN...□	176.000,00
25/01/2008□	IN...□	87.300,00
25/01/2008□	IN...□	87.375,00
31/01/2008□	IN...□	69.200,00
01/02/2008□	IN...□	84.700,00
04/02/2008□	IN...□	60.000,00
27/03/2008□	IN...□	34.350,00
27/03/2008□	IN...□	43.500,00
02/04/2008□	IN...□	55.000,00
06/05/2008□	IN...□	68.595,00
06/05/2008□	IN...□	37.950,00
13/05/2008□	IN...□	63.000,00
18/06/2008□	IN...□	33.970,00
23/06/2008□	IN...□	64.950,00

01/07/2008	IN...	32.475,00
29/08/2008	IN...	36.600,00
<b>TOTAL</b>		<b>1.034.965,00</b>

5.- Operaciones de venta a la entidad portuguesa DISTRIBUCIONES ....

Del análisis realizado en el apartado de HECHOS, en relación a las ventas realizadas por X, S.A. y su cliente DI..., se puede concluir que:

- a) No queda acreditado que la mercancía haya salido del territorio de aplicación del impuesto.
- b) Que muy probablemente dicha mercancía se está vendiendo en el ámbito de aplicación del impuesto.
- c) Que toda la operativa pueda estar incurso en un fraude carrusel, en el que la entidad X, S.A. actuaría como distribuidora, tal y como se indica (...)

Procede regularizar la totalidad de las operaciones de venta realizadas a Jose Antonio ... / DI... ... por los HECHOS expuestos en este acuerdo, cuya relación se enumera a continuación:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
01/03/2007	DI...	45.124,00
01/03/2007	DI...	42.628,00
05/03/2007	DI...	3.765,00
16/03/2007	DI...	54.625,00
16/03/2007	DI...	24.940,30
10/07/2007	DI...	28.716,70
18/07/2007	DI...	26.776,50
<b>TOTAL</b>		<b>226.575,50</b>

6.- Operaciones de venta de mercancías a la entidad italiana R. B. que habían sido compradas a MAL....

Como se ha explicado en los epígrafes de análisis de las entidades R. B. y MAL..., dichas entidades están controladas por la misma persona (Javier ...). La totalidad de la mercancía vendida por MAL... a X, S.A. es vendida por ésta a R. B., operaciones que no tienen mucha lógica. Además, se aprecia un comportamiento en la entidad MAL... que la hace sospechosa de poder estar realizando operaciones fraudulentas en el comercio intracomunitario de mercancías. En la actualidad tanto la entidad como su administrador se encuentran ilocalizados.

Por todo lo analizado respecto al comportamiento de la entidad, así como su relación con R. B. y por las irregularidades que se observan en los documentos de transporte analizados en el epígrafe 2.3.3 de este acuerdo, es posible que MAL... haya estado actuando en los ejercicios 2007 y 2008 como trucha, adquiriendo la mercancía a la entidad R. B. (entidad con número de operador italiano en el que uno de los administradores de la entidad es el socio y administrador de MAL...).

Las operaciones de venta realizadas a R. B. cuyas facturas están emitidas sin IVA son las siguientes:

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
09/10/2007	R.B.	55.883,50
22/11/2007	R. B.	68.650,00
22/11/2007	R. B.	61.785,00
30/11/2007	R. B.	97.955,00
12/12/2007	R. B.	34.320,00
<b>TOTAL</b>		<b>318.593,50</b>

Ejercicio 2008:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
23/01/2008	R. B.	12.770,00
23/01/2008	R. B.	11.710,00

08/02/2008	R. B.	67.294,00
29/02/2008	R. B.	20.000,00
27/03/2008	R. B.	43.498,49
18/04/2008	R. B.	20.776,52
<b>TOTAL</b>		<b>176.049,01</b>

7.- Operaciones de venta a la entidad británica TO...

La información obtenida de la entidad TO..., deriva de las manifestaciones hechas por la entidad que gestiona toda la documentación de TO... en el Reino Unido (Winters Chartered Accountants). Dicha entidad ha manifestado a las autoridades fiscales inglesas que lleva todos los papeles de la entidad TO... y reporta toda la información recibida al Director General de la entidad, Ignacio ..., que reside en ...

Esta empresa gestora ha manifestado a las autoridades inglesas que TO... no realiza actividad alguna en dicho país, que el responsable de la entidad es un español identificado a efectos fiscales en España y que la documentación se la remiten periódicamente a España. La entidad consultora afirma que la mercancía nunca ha entrado en el Reino Unido.

Los sellos de recepción de la mercancía son de una entidad distinta a TO..., es de una entidad llamada LA ... , de la que no se pueden obtener datos al no constar en ningún documento su número de operador intracomunitario, Tampoco se puede conocer la relación existente entre ambas entidades. LA ... está establecida en otro país miembro de la UE, en este caso ..., no constando datos de dicha entidad ni en la factura de venta ni en el propio CMR

Las operaciones de venta realizadas a TO... cuyas facturas están emitidas sin IVA son las siguientes:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
04/04/2008	TO...	55.385,00
12/05/2008	TO...	126.050,00
27/05/2008	TO...	61.590,00
<b>TOTAL</b>		<b>243.025,00</b>

En relación a la mercancía en cuyo CMR aparece el sello de la entidad I. S.A., por las manifestaciones realizadas en el requerimiento de información realizado en el curso de las actuaciones llevadas a cabo, ya que I. S.A. manifestó que "no había transportado la mercancía al Reino Unido puesto que no está dentro de nuestras rutas internacionales", así como por el hecho de la incongruencia en los datos de entrega que constan en el CMR, se puede constatar que dicha mercancía no ha salido del territorio de aplicación del impuesto

Las otras dos entregas constan realizadas por transportistas extranjeros. Respecto de ellas no se ha podido comprobar la veracidad de dichos transportes, y en los CMR's aparecen conceptos tales como que la mercancía está dañada, los cuales hacen dudar de que dicho transporte se haya realizado.

8.- Operaciones realizadas por el resto de las entidades de transporte (...)

a) En relación a la entidad FR...tal y como se expuso en los HECHOS, no tiene licencia para realizar el transporte de mercancías, tal y como se observa del requerimiento de información realizado a la Dirección General de transporte terrestre, dependiente del Ministerio de Fomento.

La factura emitida por X, S.A. sin IVA y cuyo CMR viene sellado por FR... , es la siguiente:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
03/09/2008	CO...	62.050,00

b) En relación a las entidades Q, TN... y SE..., no ha quedado acreditado que la mercancía que transportan sea la misma que la mercancía facturada por X, S.A.

Las facturas objeto de regularización son las siguientes:

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
07/06/2007	AD...	79.375,00
03/07/2007	AD...	56.225,00

13/09/2007	MI...	28.912,50
14/09/2007	MI...	24.050,00
22/10/2007	EU...	45.400,00
04/11/2007	EU...	35.400,00
30/11/2007	EU...	97.520,00
30/11/2007	AD...	51.786,00
<b>TOTAL</b>		<b>418.668,50</b>

Ejercicio 2008:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
20/06/2008	DH...	50.616,00
27/06/2008	DH...	56.688,00
11/07/2008	DH...	67.488,00
<b>TOTAL</b>		<b>174.792,00</b>

c) Por último, en relación a las siguientes facturas emitidas por X, S.A., no ha quedado acreditado, en el documento aportado, el transporte de la mercancía:

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
20/04/2007	AD...	37.200,00
10/05/2007	AD...	50.740,00
<b>TOTAL</b>		<b>87.940,00</b>

CONCLUSIONES:

En todos los casos antes expuestos, parece claro que no queda acreditada la salida efectiva de la mercancía del ámbito de aplicación del Impuesto, condición necesaria para considerar esta operación como entrega intracomunitaria de bienes exenta en aplicación del artículo 25 de la Ley IVA.

Aun cuando bastaría con considerar que X, S.A. no ha acreditado la realización efectiva del transporte intracomunitario para considerar improcedente la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes declaradas, la Inspección se ha dotado de una serie de elementos probatorios que permiten confirmar tal conclusión:

- 1) Irregularidades detectadas en los documentos de transporte.
- 2) La información de la Base de Datos de la Agencia Tributaria respecto de los transportistas que aparecen en los **CMR**'s.
- 3) Los informes recibidos de las autoridades fiscales portuguesas respecto de la entidad **DI...** y autoridades inglesas respecto a la entidad **TO...**
- 4) El hecho de que los cobros recibidos de las entidades portuguesas **DI...** y **SO...** y de la entidad rumana **ZI...**, se realizaron desde sucursales bancarias situadas en España.
- 5) La información de la Base de Datos de la Agencia Tributaria respecto de los proveedores y clientes de **X, S.A.** respecto de su participación en tramas de IVA.
- 6) Las contestaciones a los requerimientos de información realizados a las entidades de transportes y a la Dirección General de Transporte Terrestre del Ministerio de Fomento."

**Tercero:**

De acuerdo con lo establecido en el artículo 138.1 de la Directiva 2006/112/CE (anterior artículo 28 quáter de la Sexta Directiva): "los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes".

Por su parte, en el artículo 131 de la indicada Directiva se establece lo siguiente:

*“Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.”*

Las disposiciones comunitarias mencionadas únicamente establecen que corresponde a los Estados Miembros fijar las condiciones en las que se eximirá de tributación a las entregas intracomunitarias de bienes, teniendo en todo caso en cuenta que, en el ejercicio de sus poderes, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho comunitario, entre los cuales se encuentran el de seguridad jurídica y el de proporcionalidad.

La transposición al ordenamiento interno de las mencionadas disposiciones se efectúa en el artículo 25 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes que, junto con la definición, como hecho imponible del impuesto, de las subsiguientes adquisiciones intracomunitarias, configura el denominado “*régimen transitorio*” del IVA caracterizado por el principio de tributación en destino.

Para la aplicación eficaz de dicho principio de tributación en destino y, en particular, para garantizar el control administrativo, se establecen una serie de requisitos que deben justificarse en todo caso por el sujeto pasivo que propugna la aplicación de la exención mencionada, y que se recogen en el artículo 13 del Real Decreto 1624/1992 de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De este modo, en el apartado Uno del artículo 25 LIVA, relativo a las “*exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro*” se establece lo siguiente:

“Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.”

De acuerdo con el mencionado artículo 25 LIVA, se condiciona la exención en las entregas intracomunitarias de bienes al cumplimiento de los siguientes requisitos:

Un primer requisito que exige que se trate de entregas de bienes en los términos definidos en el artículo 8 de la Ley 37/1992, es decir, se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

Un segundo requisito que exige que, para beneficiarse de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes, el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de España.

Y un tercer requisito que exige, asimismo para beneficiarse de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes, que los bienes vendidos sean transportados al territorio de otro Estado Miembro por el vendedor, por el adquirente, o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

Por lo que respecta al requisito consistente en que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro, el artículo 13.3 Reglamento IVA, establece lo siguiente:

“3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.”

Por su parte, el Reglamento 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 31 lo siguiente:

“1. Las autoridades competentes de cada Estado miembro velarán porque a las personas que efectúan entregas intracomunitarias de bienes (...) se les permita obtener, a efectos de este tipo de operaciones, confirmación por vía electrónica de la validez del número de identificación a efectos del IVA de una persona determinada, así como el nombre y dirección correspondientes. Esta información debe corresponderse con los mismos datos contemplados en el artículo 17.

2. Cada Estado miembro confirmará por medios electrónicos el nombre y la dirección de la persona que tiene asignado el número de identificación a efectos del IVA, de conformidad con sus respectivas normas nacionales en materia de protección de datos.”

Por otro lado, en el artículo 25.5 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se establece lo siguiente:

“Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes con destino a otros Estados Miembros o que efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros, podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquiera de dichos Estados a los destinatarios de las citadas operaciones.”

De la anterior normativa cabe extraer que la Unión Europea ha creado un sistema informático denominado “VIES” que sirve para obtener la confirmación de los números de identificación a efectos del IVA atribuidos a los empresarios o profesionales en los distintos Estados miembros. De este modo cuando un empresario se disponga a realizar una entrega intracomunitaria, con carácter previo a efectuar la misma y aplicar la exención correspondiente, debe obtener la confirmación del número de identificación fiscal y ello, sin perjuicio, del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, se pronunció, en el mismo sentido, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 2743/05 de 29 de abril de 2008.

No obstante, en resolución de este TEAC de fecha 17 de octubre de 2013 (R.G.: 00/454/2012), se procedió “a revisar las conclusiones alcanzadas en anteriores resoluciones a la vista de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 27 de septiembre de 2012, recaída en el Asunto C-587/[10] (VSTR)”.

Las cuestiones prejudiciales planteadas en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mencionada anteriormente, son las siguientes:

“26. (...)”

- 1) *¿La Sexta Directiva (...) permite que los Estados miembros sólo acepten una entrega intracomunitaria exenta cuando el sujeto pasivo acredite contablemente el número de identificación a efectos del IVA?*
- 2) *¿Incide en la respuesta que deba darse a esta cuestión que:*

*- el adquirente sea un empresario establecido en un país tercero que, si bien ha enviado el objeto de la entrega desde un Estado miembro a otro en el marco de una operación en cadena, no está registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en ningún Estado miembro, y*

*- el sujeto pasivo haya acreditado que el adquirente realizó la declaración fiscal de la adquisición intracomunitaria?*

*Sobre las dos cuestiones planteadas, señaló el TJUE en la referida Sentencia lo siguiente:*

39. *Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente. El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que esclarezca si el hecho de que el adquirente esté establecido en un tercer Estado, sin estar por otra parte registrado en un Estado miembro, o si el hecho de que el proveedor demuestre que el adquirente declaró la adquisición intracomunitaria pueden modificar la respuesta a dichas cuestiones.*

40. *El requisito que menciona el artículo 28 quater, parte A, letra a), primer párrafo, de la Sexta Directiva, con arreglo al cual el adquirente debe ser un «sujeto pasivo [...] actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto» no implica por sí mismo que el adquirente opere con un número de identificación a efectos del IVA en el marco de la adquisición en cuestión.*

41. *Por tanto, debe entenderse que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se refieren a los medios de prueba que pueden imponerse al proveedor para demostrar que en la operación de que se trata se ha cumplido el requisito relativo a la cualidad de sujeto pasivo del adquirente.*

42. *A este respecto, el Tribunal de Justicia ya determinó que, a falta de disposición sobre esta materia en la Sexta Directiva, dado que ésta establece únicamente en su artículo 28 quater, parte A, primera parte de la frase, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes, la cuestión de los medios de prueba que pueden presentar los sujetos*

pasivos para acogerse a la exención del IVA es competencia de los Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Collée, apartado 24, y R, apartado 43).

43. El Tribunal de Justicia también determinó que corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación del artículo 28 quater, parte A, letra a), incluidas las impuestas por los Estados miembros para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales (véase, en particular, la sentencia R, antes citada, apartado 46).

44. Por otra parte, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 nono, confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del tributo y evitar el fraude, siempre que, en particular, no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Collée, apartado 26, y R, apartado 45). Por tanto, tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véanse las sentencias antes citadas Teleos y otros, apartado 46, y Collée, apartado 26).

45. De ese modo, supeditar, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (véase la sentencia Collée, antes citada, apartado 29).

46. En efecto, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, y sólo cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase la sentencia Collée, antes citada, apartado 31), siempre que, no obstante, el proveedor de bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA. En este último caso, el Tribunal de Justicia determinó efectivamente que dicha persona no puede invocar válidamente el principio de neutralidad fiscal (véase la sentencia R, antes citada, apartado 54).

47. De las consideraciones anteriores resulta que los Estados miembros están facultados para obligar al proveedor de bienes a que aporte la prueba de que el adquirente es un sujeto pasivo, que actúa como tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata, siempre que se respeten los principios generales del Derecho, y en particular la exigencia de proporcionalidad.

48. *Respecto a la cuestión de si se cumplen dichas exigencias cuando, como sucede en el asunto principal, un Estado miembro obliga al proveedor a transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, no puede cuestionarse que dicho número de identificación está estrechamente relacionado con la condición de sujeto pasivo en el régimen que introduce la Sexta Directiva. El artículo 22, apartado 1, letra c), guiones primero y tercero, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 nono, obliga de ese modo a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que un sujeto pasivo esté identificado por un número individual.*

49. *No obstante, dicha prueba no puede en todos los casos depender exclusivamente de que se facilite tal número toda vez que la definición de sujeto pasivo, enunciada en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, contempla únicamente una persona que cumple, de un modo independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de dicho artículo, con independencia de los objetivos o de los resultados de tal actividad, sin supeditar dicha condición al hecho de que esa persona disponga de un número de identificación a efectos del IVA. Además, de la jurisprudencia resulta que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (véase, en ese sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 42).*

50. *Tampoco puede excluirse que un proveedor no disponga, por uno u otro motivo, de dicho número, máxime cuando el cumplimiento de tal obligación depende de la información recibida del adquirente.*

51. *De ese modo, aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata sin embargo de una mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, Rec. p. I-0000, apartado 60).*

52. En consecuencia, aunque es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 38), los Estados miembros van más allá de las medidas estrictamente necesarias para la correcta percepción del impuesto si deniegan a una entrega intracomunitaria acogerse a la exención del IVA por el mero hecho de que el proveedor no ha facilitado el número de identificación a efectos del IVA, cuando éste no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le puedan exigir razonablemente, transmitir dicho número, pero proporciona por otro lado indicaciones que

sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación de que se trata.

53. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, el proveedor solicitó a Atlantic su número de identificación y que ésta, que carecía del mismo, le transmitió el número de identificación del segundo adquirente. De ese modo, no parece que ninguno de los dos intervinientes haya actuado de manera fraudulenta. Por otra parte, la entrega objeto del litigio principal se refiere a bienes que, por naturaleza, parecen destinarse a ser utilizados en el marco de una actividad económica.

54. El hecho de que el adquirente, como sucede en el litigio principal, esté establecido en un tercer Estado, no puede en principio justificar una respuesta diferente. En efecto, ni el régimen transitorio de la Sexta Directiva relativo a la entrega intracomunitaria ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia distinguen en función del lugar de establecimiento del adquirente.

55. Por lo que atañe a la circunstancia de que el proveedor presentó la declaración tributaria del adquirente relativa a su adquisición intracomunitaria, procede recordar que, como ha declarado el Tribunal de Justicia en el apartado 30 de la presente sentencia, con la salvedad de los requisitos relativos a la calidad de los sujetos pasivos, a la transmisión del poder de disponer de un bien como propietario y al desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro, no puede imponerse ningún otro requisito para calificar una operación de entrega o de adquisición intracomunitaria de bienes. De ese modo, para acogerse a la exención en virtud del artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, no puede obligarse al proveedor a que proporcione elementos de prueba relativos a la imposición de la adquisición intracomunitaria de los bienes de que se trata.

56. Por otra parte, no puede considerarse que dicha declaración constituya, por sí sola, una prueba determinante de la calidad de sujeto pasivo del adquirente y no puede más que constituir un indicio (véanse, por analogía, las sentencias, Teleos y otros, antes citada, apartado 71, y de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 37).

57. En consecuencia, la circunstancia de que el proveedor haya presentado o no dicha declaración tampoco puede modificar la respuesta a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

58. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede por tanto responder a las dos cuestiones que el artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.”

Por su parte, en la sentencia del TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2010, asunto C-587/10 (VSTR), mencionada anteriormente, se cita lo establecido en la sentencia del TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05 (Collée), en la que se recoge lo siguiente:

“(…)

29. En primer lugar, por lo que respecta a la cuestión de si la administración tributaria puede denegar la exención del IVA a una entrega intracomunitaria por el único motivo de que la prueba contable de tal entrega se aportó extemporáneamente, es preciso señalar que una disposición nacional que supedite, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.

30. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (véanse, en particular, las sentencias Optigen y otros, apartado 44, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 41, antes citadas). Pues bien, por lo que respecta a la determinación del carácter intracomunitario de una entrega, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que si una entrega cumple los requisitos establecidos en el artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, tal entrega no da lugar a devengo de IVA alguno (auto Transport Service, antes citado, apartados 18 y 19).

31. En consecuencia, en el asunto principal, toda vez que de la resolución de remisión se desprende que es indudable que se ha efectuado una entrega intracomunitaria, el principio de neutralidad fiscal exige, como también alega acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Sin embargo, no parece ser éste el caso en el asunto principal.”

El criterio recogido en la sentencia TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2010, asunto C-587/10 (VSTR), es reiterado, posteriormente, en Sentencia de 14 de marzo de 2013, asunto C-527/11 (Ablesio).

En la resolución de este Tribunal, de fecha 17 de octubre de 2013, mencionada anteriormente se concluía que “de acuerdo con la normativa y jurisprudencia expuesta aunque es competencia de los Estados miembros establecer los medios de prueba que pueden presentar los sujetos pasivos para acogerse a la exención del IVA, el principio de neutralidad fiscal determina que no se puede supeditar el derecho a la exención de entregas intracomunitarias de bienes al cumplimiento de los requisitos formales, pues ello va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA. Sólo cabe llegar a otra conclusión distinta y denegar la exención cuando el incumplimiento de obligaciones formales impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Así, la aportación del número de identificación del adquirente se vincula a la acreditación del requisito material de la condición de sujeto pasivo del adquirente, de modo, que si dicha acreditación resulta de otros medios de prueba, es improcedente denegar la exención por no haber aportado dicho número de identificación fiscal”.

Por otro lado, en relación con el segundo requisito establecido en el artículo 25 LIVA, consistente en que los bienes vendidos sean transportados al territorio de otro Estado Miembro, establece el artículo 13.2 Reglamento IVA, lo siguiente:

“La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

1.º Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2.º Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.”

Tal como ha indicado reiteradamente la jurisprudencia el transporte es el requisito definitorio de cualquier operación intracomunitaria y para que las entregas de bienes se encuentren exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por el artículo 25 de la Ley como entregas intracomunitarias, es necesario que se acredite de forma efectiva dicho transporte al territorio de otro Estado Miembro y dicha acreditación de acuerdo con el artículo 13.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y la jurisprudencia, podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

#### **Cuarto:**

En relación con la acreditación de la expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino, que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 Reglamento IVA, puede justificarse “*por cualquier medio de prueba admitido en derecho*” (sin perjuicio de los que se señalan en dicho artículo), *debe hacerse referencia a lo establecido en el artículo 105.1 LGT, en virtud del cual, “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.*

Por otro lado, el artículo 106.1 LGT dispone que “*en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (...)*”.

*Asimismo, el artículo 1.214 del Código Civil establece que “incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de la extinción al que la opone”.*

En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de Junio de 2.005 entre otras: “*(..) En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, Sentencia de 4 de Octubre de 2.001) que a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de Enero de 2000 compete en todo caso a cada parte probar sus pretensiones. (...) la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria (artículo 105.1 de la actual LGT, la Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se derive.”*

Asimismo, el Tribunal Supremo en sentencia con fecha de 30 de septiembre de 1.988, señala “*la necesidad no sólo de “hacer valer” sino también de “probar” la procedencia del beneficio que se pretende*”, para lo cual la parte reclamante bien podía haber acudido a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 106.1 LGT, que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

#### **Quinto:**

Por su parte, procede hacer referencia a lo establecido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 6 de septiembre de 2012, asunto C-273/11 (Mecsek-Gabona), citada en la sentencia TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, mencionada anteriormente.

En la sentencia TJUE, de fecha 6 de septiembre de 2012, se formulan ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

27 (...)

«1) ¿Ha de interpretarse el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que una entrega de bienes está exenta del IVA en el supuesto de que los bienes se hayan entregado a un adquirente que, cuando se celebró el contrato de compraventa, estaba registrado a efectos del IVA en otro Estado miembro y se haya estipulado en el contrato de compraventa que el poder de disposición y el derecho de propiedad se transmiten al adquirente simultáneamente con la carga de los bienes en el medio de transporte y que el adquirente asume la obligación de transportar los bienes a otro Estado miembro?

2) A efectos de realizar una entrega exenta de IVA, ¿es suficiente, desde el punto de vista del vendedor, que éste compruebe que la mercancía enajenada se transporta mediante vehículos matriculados en el extranjero y que disponga de cartas de porte CMR remitidas por el adquirente, o bien ha de cerciorarse de que los bienes enajenados han cruzado la frontera nacional y que el transporte se ha efectuado dentro del territorio comunitario?

(...)”

Por el TJUE se resuelven dichas cuestiones estableciéndose lo siguiente:

“(…)”

43 En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha considerado que, una vez que el vendedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de una entrega intracomunitaria, es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar el bien de que se trate fuera de dicho Estado (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Teleos y otros, apartados 66 y 67, y Euro Tyre Holding, apartado 38).

44 De la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, Mecsek-Gabona invocó su derecho a la exención del IVA basándose en el número de identificación a efectos del IVA atribuido al adquirente por las autoridades italianas, en el hecho de que la mercancía vendida había sido expedida en vehículos matriculados en el extranjero y en las cartas de porte CMR remitidas por el adquirente desde su dirección postal, en las que se indicaba que los bienes habían sido transportados a Italia.

45 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de los requisitos mencionados en el apartado 38 de la presente sentencia, la cuestión de si Mecsek-Gabona, al actuar de tal modo, ha cumplido las obligaciones que le incumben en materia de prueba y de diligencia.

46 Ahora bien, en caso de que la entrega en cuestión estuviera implicada en el fraude cometido por el adquirente y de que la autoridad tributaria no tuviera la certeza de que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, debe examinarse, en tercer lugar, si tal autoridad puede obligar posteriormente al vendedor a pagar el IVA correspondiente a esa entrega.

47 Según una jurisprudencia bien asentada, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76; R., antes citada, apartado 36, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 41 y jurisprudencia mencionada), que justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los vendedores (sentencia Teleos, antes citada, apartados 58 y 61).

48 Así pues, no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (sentencias Teleos y otros, antes citada, apartado 65, y Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 54).

49 En efecto, el Tribunal de Justicia ha considerado estos elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente al vendedor a pagar el IVA (véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 66).

50 Por consiguiente, si en el asunto principal el adquirente hubiere cometido fraude, está justificado supeditar el derecho del vendedor a la exención del IVA a la exigencia de buena fe.

51 La resolución de remisión no permite concluir que Mecsek Gabona supiera o que hubiera debido saber que el adquirente había cometido un fraude.

52 No obstante, el Gobierno húngaro alega, en sus observaciones escritas y orales formuladas ante el Tribunal de Justicia, que varios elementos de la resolución de remisión acreditan, a su juicio, la mala fe de la demandante en el litigio principal. Así, dicho Gobierno afirma que, pese a no conocer al adquirente de los bienes controvertidos en el litigio principal, Mecsek Gabona no le pidió ninguna garantía, comprobó su número de identificación a efectos del IVA únicamente después de realizar la operación, no requirió ninguna información adicional sobre tal adquirente, le transmitió el derecho de propiedad de los bienes aceptando el aplazamiento del pago del precio de venta y presentó las cartas de porte CMR remitidas por el adquirente aun cuando eran incompletas.

53 A este respecto, procede recordar que, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para comprobar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Corresponde por tanto al tribunal nacional efectuar una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal para determinar si Mecsek Gabona actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigirse razonablemente para asegurarse de que la operación realizada no la llevaba a participar en un fraude fiscal.

54 Si el tribunal nacional llegara a la conclusión de que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y de que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, debe denegarle el derecho a la exención del IVA.

55 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que éste ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude.

Por su parte, en la sentencia de fecha 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04 (Teleos), se resuelve cuestión prejudicial planteada en los siguientes términos:

“3) En las circunstancias pertinentes (del litigio principal), cuando un proveedor que actúe de buena fe, tras haber presentado una solicitud de devolución, haya ofrecido a las autoridades competentes de su Estado miembro pruebas objetivas que, en el momento de su recepción, confirmasen aparentemente su derecho a obtener una exención sobre determinados bienes con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y las autoridades competentes hayan aceptado inicialmente dichas pruebas a efectos de la exención, ¿en qué circunstancias, en su caso, pueden las autoridades competentes del Estado miembro de entrega, no obstante, exigir posteriormente al proveedor el pago del IVA correspondiente a dichos bienes cuando reciban nuevas pruebas que

a) pongan en duda la validez de las anteriores pruebas

b) demuestren que las pruebas presentadas eran sustancialmente falsas, si bien sin conocimiento o implicación del proveedor?”

Por el Tribunal de Justicia se resuelve dicha cuestión estableciéndose lo siguiente:

64. A este respecto, también es importante recordar que, a tenor del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude sin que éstas puedan dar lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

65. Además, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable por analogía al litigio principal, no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigirse para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, por lo que respecta al fraude de tipo “carrusel”, las sentencias antes citadas Federation of Technological Industries y otros, apartado 33, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 51).

66. Por tanto, el hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA.

67. Por el contrario, como destaca la Comisión, una vez que el proveedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de una entrega intracomunitaria, es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar los bienes fuera de dicho Estado.

68. Por lo tanto, procede responder a la tercera cuestión planteada que el artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades

*competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude.”*

De la jurisprudencia comunitaria expuesta pueden extraerse las siguientes conclusiones:

El principio de neutralidad fiscal determina que no se puede supeditar el derecho a la exención de entregas intracomunitarias de bienes al cumplimiento de los requisitos formales, pues ello va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA. Sólo cabe llegar a otra conclusión distinta y denegar la exención cuando el incumplimiento de obligaciones formales impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. (Sentencia TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR, apartado 31)

Dicho criterio ha sido recogido en resolución de este TEAC, de fecha 17 de octubre de 2013 (R.G.: 00/484/2012), citada anteriormente.

No cabe obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude (sentencia TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos, apartado 68).

#### **Sexto:**

Debe señalarse que según se recoge en el acuerdo de liquidación, la regularización practicada por la Administración Tributaria “no se basa en la participación del obligado tributario en operaciones inmersas en trama de IVA con conocimiento de dicha circunstancia”.

En contestación a alegaciones formuladas por la reclamante contra el acuerdo de liquidación, en las que se refiere, en apoyo de su pretensión a las fundamentaciones de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 12 de enero de 2006, asuntos C-354/03, C-355/03 y C-484/03, por la Inspección de los tributos se establece lo siguiente:

“La Sentencia en cuestión determina el derecho de un operador a deducir el IVA soportado en las operaciones en las que hubiese participado, cuando dichas operaciones se encontrasen inmersas en un trama de IVA, siempre que dicho operador no tuviesen conocimiento de esta circunstancia, ni posibilidad de tenerlo.

Sin embargo, en nuestro caso, la regularización a practicar no se basa en la participación del obligado tributario en operaciones inmersas en trama de IVA con conocimiento de dicha circunstancia, ni se pretende denegar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en sus compras. De hecho, el presente acuerdo en ningún caso se pronuncia respecto de estas cuestiones. Nada se dice de la participación consciente del obligado tributario en tramas de IVA, circunstancia completamente ajena a la regularización practicada, del mismo modo que las cuotas de IVA soportado declaradas por el obligado tributario no han sido modificadas en la liquidación a practicar.

La regularización contenida en el presente acuerdo se basa únicamente en el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa del IVA para disfrutar de la exención regulada en el art. 25 de la Ley del IVA. La documentación justificativa aportada por el obligado tributario ha resultado insuficiente para probar que la mercancía ha salido efectivamente fuera del territorio de aplicación del impuesto con destino a otro Estado Miembro. Este hecho unido a los hechos puestos de manifiesto por la Inspección a lo largo de las actuaciones de comprobación e investigación cerca de las entidades transportistas, clientes y proveedores del obligado tributario determinan de forma clara la improcedencia de la exención aplicada por aquel en sus ventas.”

#### **Séptimo.**

De los términos de la sentencia TJUE, de fecha 6 de septiembre de 2012, asunto C-273/11 (Mecsek-Gabona), mencionada anteriormente, se desprende que para que se deniegue el derecho a la exención al proveedor es necesario que concurra una operación de fraude de IVA, de manera que bien dicho proveedor haya

incumplido las operaciones en materia de prueba o bien supiera o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude al IVA cometido por el adquirente.

Asimismo, según la sentencia TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2007 no procede denegar el derecho a la exención a un proveedor *“que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención (...), cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude”*.

Por tanto, considerando que, según se afirma en el acuerdo de liquidación, la regularización no obedece a “la participación del obligado tributario en operaciones inmersas en trama de IVA con conocimiento de dicha circunstancia”, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria recogida tanto en la sentencia TJUE, de fecha 27 de septiembre de 2009, asunto C-409/04 (Teleos), y de fecha 6 de septiembre de 2012, asunto C-273/11 (Mecsek-Gabona), citadas anteriormente, debe analizarse si procede el derecho a la exención de las entregas intracomunitarias objeto de controversia, partiendo del supuesto de que no se ha considerado que la reclamante participase en alguna trama de IVA.

A este respecto, en el ámbito de la actividad probatoria, y según los criterios recogidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea expuestos anteriormente, procede distinguir los siguientes hitos de la comprobación de los requisitos de la exención recogida en el artículo 25 LIVA:

- Un primer momento en el que se exige la aportación de documentos que justifiquen la exención aplicada por el obligado tributario.

- Un segundo momento en el que se comprueba si dichos documentos justifican que las operaciones en ellos reflejadas han sido realizadas.

En relación con el primer hito mencionado, procede señalar que de acuerdo con la jurisprudencia recogida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10 (VSTR), cuyos criterios han sido recogidos en resolución de este TEAC de fecha 17 de octubre de 2013 (R.G.: 00/454/2012), citada anteriormente, el incumplimiento de los requisitos formales no pueden denegar la exención, salvo cuando dicho incumplimiento impide la aportación de prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.

Por su parte, se considera que en este segundo hito de la comprobación mencionado debe apreciarse si concurren las circunstancias exigidas por la jurisprudencia comunitaria, esto es, la realización de un fraude en el IVA, de manera que resulte adecuado denegar el derecho a la exención como consecuencia del incumplimiento por el obligado tributario de los deberes de prueba o porque conocía o hubiera debido conocer la participación en una trama de IVA.

No obstante, en el presente supuesto, considerando que la regularización no establece que la reclamante haya participado en ninguna trama de IVA, no procede realizar este esfuerzo probatorio.

#### **Octavo:**

Con la finalidad de determinar la conformidad a Derecho de la regularización efectuada por la Administración Tributaria, procede examinar cada uno de los motivos de dicha regularización, recogidos en el fundamento de derecho “Cuarto” del acuerdo de liquidación de fecha 17 de junio de 2010.

De este modo, se considera que es ajustada a Derecho la regularización recogida en los siguientes apartados del fundamento de derecho “Cuarto” del acuerdo de liquidación, no procediendo, por tanto, la exención prevista en el artículo 25 LIVA, por los motivos que se especifican para cada uno de dichos apartados.

#### **Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.1” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.1” del acuerdo de liquidación se regulariza determinadas facturas respecto de las cuales se ha puesto de manifiesto que no se ha aportado documento de transporte que justifique que se ha producido expedición de las mercancías con destino a otro Estado miembro.

Por este Tribunal se considera, en efecto, que respecto de dichas facturas, recogidas en el fundamento de derecho “Cuarto.1” no se ha cumplido por la reclamante el deber de probar que la expedición o transporte se haya efectuado, por lo que no procede la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 LIVA.

Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.2” del acuerdo de liquidación

En el fundamento de derecho “Cuarto.2” del acuerdo de liquidación se recogen determinadas facturas respecto de las que se aprecia por la Administración Tributaria que los documentos de transporte correspondientes a las mismas adolecen de defectos que no permiten considerar que las mercancías hayan sido

expedidas a otro Estado miembro. En particular, dichos documentos de transporte no comprenden el sello del consignatario de la mercancía.

Por este Tribunal se considera que no procede la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 LIVA a las facturas objeto de regularización puesto que la carencia en el documento del sello del consignatario no permite acreditar el requisito material de que se haya producido la expedición o transporte de la mercancías a que hacen referencia.

#### **Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.4” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.4” del acuerdo de liquidación se establece que procede la regularización de determinadas facturas en los ejercicios 2007 y 2008, correspondiendo el transporte de las mercancías a Fernando ....

Por su parte, en el acuerdo de liquidación, se aprecian los siguientes defectos en los documentos de transporte:

- CMR's en los que no constan los datos de la entrega y del consignatario de la mercancía, en concreto, no están correctamente consignados los datos de los apartados 3 (lugar de entrega de la mercancía) y 4 (lugar y fecha de carga de la mercancía).

- No hay datos relativos a las matrículas de los vehículos que realmente realizan el transporte, ni de los portadores. Surge la duda de si realmente se ha transportado la mercancía y dónde, dado que Fernando ... no ha realizado el transporte ni lo ha subcontratado, y no hay más datos que acrediten la realidad de dicho transporte.

- Los sellos que aparecen en los CMR's tienen datos que no se corresponden con las fechas de emisión de los mismos. A modo de ejemplo, esta Inspección tiene copias de CMR's con sellos de la entidad IN..., en el ejercicio 2007, con la dirección fiscal que tuvo la entidad en el ejercicio 2008, en el que se produjo una modificación de dicho dato, según se desprende de los datos de la Base de Datos Consolidada de la AEAT. Con ello, surge la sospecha de cuándo se han emitido los CMR's, si en la fecha en la que se habría producido el transporte (principalmente 2007) o en la fecha en que la dirección fiscal de la entidad, según la modificación de los datos censales de la entidad ya se ha producido (marzo de 2008)."

Considerando que los defectos formales apreciados por la Administración Tributaria impiden la aportación de prueba cierta del cumplimiento del requisito material consistente en la realización de la expedición o transporte de las mercancías con destino a otro Estado miembro, por este Tribunal se entiende que no procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 LIVA a las facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.3” del acuerdo de liquidación.

#### **Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.5” del acuerdo de liquidación**

Por otro lado, en el fundamento de derecho “Cuarto.5” del acuerdo de liquidación se establece que procede la regularización de determinadas facturas emitidas en el ejercicio 2007 a DI... (...), estableciéndose en dicho acuerdo que el transporte de las mercancías relativas a dichas facturas era realizado por VI..., NIF: ...

Por su parte, en el acuerdo de liquidación se hace referencia a diligencia, de fecha 26 de octubre de 2009, indicándose lo siguiente:

“Preguntado al Obligado Tributario acerca de los transportes citados, éste manifiesta que efectivamente a lo largo del ejercicio 2007 se efectuaron servicios que tuvieron como origen los almacenes sitos en la ... y como destino final los almacenes de la entidad VI... en ...

El proceso consistía, según manifiesta, en que el transportista acudía al domicilio origen del transporte con un documento o albarán de recogida de la mercancía denominado ..., el cual en general era firmado por el transportista en concepto de recibí de la mercancía. Posteriormente se transportaba la mercancía hasta los almacenes de la empresa transportista sitas en ..., y una vez allí, una persona, en representación del cliente Y..., se personaba en los citados almacenes y firmaba un recibí de la mercancía. Dicha persona se identificaba como **MANUEL** ... en algunos casos, según se puede ver en algunos HAWS de transportes, y en otros resulta ilegible o no hay firma.

(...)

Por consiguiente, reitera que sus servicios de transporte se limitaban a recoger la mercancía en los almacenes de la empresa que le indicaba el cliente Y... y transportarlos hasta sus almacenes de ..., donde la mercancía era entregada al cliente”.

Con independencia de la actividad probatoria desarrollada por la Inspección de los Tributos, considerando que en los albaranes correspondientes a las facturas objeto de regularización no consta “en ningún caso”, según el acuerdo de liquidación, “que la mercancía sea transportada fuera del ámbito de aplicación del impuesto” se considera por este Tribunal que el defecto formal concurrente en los mismos impide la aportación de prueba cierta del cumplimiento de los requisitos materiales de la exención recogida en el artículo 25 LIVA, de forma que no resulta acreditada la expedición o transporte de la mercancía con destino a otro Estado miembro, por lo que no procede la aplicación en relación con las facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.5” del acuerdo de liquidación, de la exención prevista en el artículo 25 LIVA.

**- Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.6” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.6” del acuerdo de liquidación se establece que procede la regularización de determinadas facturas emitidas a R.B., ....

Por su parte, en los antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación se establece que “*en la totalidad de las facturas emitidas, el NOI que utiliza no es el de R.B. sino el de otra entidad denominada INT...*), que comparte el mismo domicilio fiscal que la entidad R.B.)”.

Por otro lado, entre otros extremos, por la Administración Tributaria se aprecia que “sólo en uno de los CMR’s aparece el lugar de entrega de la mercancía (CMR de fecha 30 de octubre de 2007)”, en el que se recoge “...”, *el cual se contradice con las manifestaciones realizadas por el transportista, quine afirmaba que “la mercancía siempre se transbordaba a otros camiones en un centro logístico o en la estación central de Milán”.*

Considerando que, el número de identificación utilizado en las facturas emitidas a R.B. no es el que le corresponde a esta entidad, así como que por la Inspección se ponen de manifiesto indicios que no permiten justificar acreditada la expedición con destino a otro Estado miembro, por este Tribunal se considera que el requisito formal incumplido no permite acreditar la realidad de la expedición o transporte de las mercancías, por lo que no procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 LIVA.

**- Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.7” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.7” del acuerdo de liquidación se establece que procede la regularización determinadas facturas emitidas a TO..., en el ejercicio 2008:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
04/04/2008□	TO...□	55.385,00
12/05/2008□	TO...□	126.050,00
27/05/2008□	TO...□	61.590,00

Considerando que el documento de transporte correspondiente a la factura emitida en fecha 4 de abril de 2008 no recoge sello del consignatario, así como que, según el acuerdo de liquidación, “los sellos de recepción de la mercancía son de una entidad distinta a TO..., es de una entidad llamada LA ...”, establecida en Holanda, por este Tribunal se considera que los defectos formales apreciados impiden la aportación de prueba cierta que acreditara el cumplimiento del requisito material consistente en la expedición o transporte de las mercancías con destino a otro Estado miembro, por lo que no procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 LIVA, a las facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.7” del acuerdo de liquidación.

**Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.8.b)” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.8.b)” del acuerdo de liquidación se establece que no procede la regularización de determinadas facturas, considerando que en los documentos de transporte relativos a las mismas no se contiene una descripción de las mercancías objeto de transporte.

Por este Tribunal se considera que el defecto formal consistente en la falta de descripción precisa de las mercancías en los documentos de transporte correspondientes a dichas facturas no permite relacionar dichos documentos con las facturas objeto de regularización, de forma que no se considera acreditado el requisito material de que haya sido efectuada la expedición o transporte de dichas mercancías con destino a otro Estado

Miembro, por lo que no procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 LIVA a las facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.8.b)” del acuerdo de liquidación.

**Noveno:**

Por su parte, se considera que no es ajustada a Derecho la regularización recogida en los siguientes apartados del fundamento de derecho “Cuarto” del acuerdo de liquidación, debiendo reconocerse, por tanto, la exención prevista en el artículo 25 LIVA, por los motivos que se especifican para cada uno de dichos apartados.

**Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.3” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.3” del acuerdo de liquidación se recogen determinadas facturas emitidas por la reclamante, relativas a operaciones cuyo transporte es efectuado por E, S.L.:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
24/05/2007	IN...	65.394,00
29/05/2007	IN...	77.125,00
01/06/2007	IN...	79.250,00
05/06/2007	IN...	30.950,00
08/06/2007	IN...	78.500,00
18/06/2007	IN...	80.250,00
04/07/2007	IN...	93.906,00
10/07/2007	IN...	69.111,00
23/07/2007	IN...	22.500,00
05/07/2007	IN...	88.830,00
31/07/2007	IN...	53.462,50
04/09/2007	IN...	93.100,00
07/09/2007	IN...	20.250,00
10/09/2007	IN...	24.600,00
11/09/2007	IN...	61.500,00
11/09/2007	IN...	41.400,00
08/10/2007	IN...	124.750,00
08/10/2007	IN...	33.900,00
08/10/2007	IN...	67.500,00
08/10/2007	IN...	45.200,00
16/10/2007	IN...	72.690,00
24/10/2007	IN...	25.400,00
21/11/2007	IN...	88.760,00
03/12/2007	IN...	182.750,00
18/12/2007	IN...	50.400,00
<b>TOTAL</b>		<b>1.671.478,50</b>

Debe advertirse que por la Inspección de Tributos no se pone de manifiesto la concurrencia en los documentos de transporte correspondientes a dichas facturas, de defectos que “a primera vista” no permitan considerar efectuado el transporte, sino que la motivación recogida para efectuar la regularización descansa, entre otros extremos, en la consignación, en determinados documentos de matrículas correspondientes a otras entidades, así como en la imposibilidad de que la entidad **E, SL** efectuara el transporte, considerando la Administración Tributaria que no tuvo lugar el transporte de las mercancías.

Por este Tribunal se considera que no habiéndose apreciado defectos formales en los documentos de transporte que ofrezcan dudas “a primera vista” de la realidad del transporte, de conformidad con la jurisprudencia comunitaria, considerando que no se ha estimado que la reclamante participara en una trama de fraude, no cabe exigir a dicha parte reclamante el devengo del IVA, con independencia de que con posterioridad a la aportación de las pruebas se hayan apreciado indicios sobre la falsedad de las mismas.

Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.8.a)” del acuerdo de liquidación

En el fundamento de derecho “Cuarto.8.a)” del acuerdo de liquidación se establece que procede la regularización de la siguiente factura emitida a **CO...**, en el ejercicio 2008, indicándose que la empresa encargada del transporte, **FR...**, “no tiene licencia para realizar el transporte de mercancías, tal y como se observa del requerimiento de información realizado a la Dirección General de transporte terrestre, dependiente del Ministerio de Fomento”:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
03/09/2008	CO...	62.050,00

Por este Tribunal se aprecia que, constando documento de transporte que no presenta defectos formales que “a primera vista” no permitan acreditar el transporte de las mercancías, según la jurisprudencia comunitaria, considerando que no se ha estimado que la reclamante participara en una trama de IVA, no cabe exigir a dicha parte reclamante el devengo del IVA, con independencia de que con posterioridad a la aportación del documento de transporte se hayan apreciado indicios sobre la falsedad del mismo.

**Facturas objeto de regularización en el fundamento de derecho “Cuarto.8.c)” del acuerdo de liquidación**

En el fundamento de derecho “Cuarto.8.c)” del acuerdo de liquidación se establece que procede la regularización de determinadas facturas emitidas en el ejercicio 2007 a **AD...**

c) Por último, en relación a las siguientes facturas emitidas por **X, S.A.** no ha quedado acreditado, en el documento aportado, el transporte de la mercancía:

Ejercicio 2007:

Fecha	Cliente B	B. Imponible
20/04/2007	AD...	37.200,00
10/05/2007	AD...	50.740,00
<b>TOTAL</b>		<b>87.940,00</b>

Por otro lado, en el antecedente de hecho 4.1 “**AD... (NOI: BE ...)**”, en el que se analiza las ventas efectuadas por la reclamante a dicha entidad, se recoge lo siguiente:

“**X, S.A.** inició las operaciones con la entidad belga **AD...** con fecha 20 de abril de 2007, según se desprende de la contestación al cuestionario que se solicitó en diligencia de fecha 14 de julio de 2009 y aportado con fecha 30 de julio de 2009.

Las ventas declaradas a esta entidad han sido las siguientes:

Fecha	Cliente B	B. Imponible	Transportista
20/04/2007	AD...	37.200,00	Transportista extranjero
10/05/2007	AD...	50.740,00	Transportista extranjero
07/06/2007	AD...	79.375,00	Q
03/07/2007	AD...	56.225,00	Q
30/11/2007	AD...	51.786,00	Q

En las operaciones realizadas con este cliente, se ha aportado o bien CMR, con las tres firmas, en el que el transportista es una entidad extranjera o bien el albarán de entrega por parte de Q (...), si bien, en este caso se observa que los albaranes no vienen firmados a la recepción de la misma o vienen con una firma ilegible y sin identificar ni quién firma ni la mercancía transportada ni ninguna referencia que pueda vincular la mercancía transportada con el material facturado por **X, S.A.** sin IVA.

**X, S.A.** no ha realizado ventas en el ejercicio 2008 a esta entidad.

Del requerimiento de información realizado a la empresa de transportes **Q** se ha confirmado el transporte entre los almacenes de **X, S.A.** en ... y **AD...** (entrega de la mercancía en ...). No obstante, no pueden confirmar la naturaleza de la mercancía transportada, dado que “al tratarse de una entrega intracomunitaria, el cliente no ha considerado pertinente informar de la descripción de la mercancía”.

La compra de la mercancía vendida a **AD...** se ha realizado, según la documentación aportada por el obligado tributario y diligenciada con fecha 14 de julio de 2009 a los siguientes proveedores:

**MA...** (B ...)  
**RI...** (B ...)  
**OR...** (CIF: ...)  
**OJ...** (CIF: ...)  
**DO...** (CIF: ...)

De la información aportada por el obligado tributario y de la que dispone esta Inspección, a través de sus Bases de Datos, se observa que la mecánica global de las operaciones que realiza esta entidad belga y su relación con entidades situadas en el ámbito de aplicación del impuesto (en lo sucesivo AAI) es la siguiente:

Las entidades a las que vende **AD...** y que introducen la mercancía en el ámbito de aplicación del impuesto tienen en general el perfil de truchas (entidades no declarantes que repercuten y no ingresan IVA). Tienen movimiento de divisas por las compras, que venden en territorio español a entidades que se deducen el IVA que éstas les repercuten y que son las que suministran a **X, S.A.** el material que posteriormente venden a **AD...**

Sin perjuicio de las valoraciones efectuadas respecto de las facturas emitidas a **AD...**, en las que se encomienda el transporte a **Q**, procede destacar que del contenido de la fundamentación recogida en el apartado "Cuarto.8.c)" de los fundamentos de derecho del acuerdo de liquidación, así como de las consideraciones recogidas en el antecedente de hecho "4.1" de dicho acuerdo de liquidación, ningún indicio se señala por la Inspección de Tributos en relación con las facturas que tienen asociado un documento de transporte de un "transportista extranjero".

En particular, en relación con las facturas objeto de regularización por la Administración Tributaria en el fundamento de derecho "Cuarto.8.c)" del acuerdo de liquidación, en el antecedente de hecho "4.1" citado anteriormente se establece que "en las operaciones realizadas con este cliente [AD...], se ha aportado o bien *CMR*, con las tres firmas, en el que el transportista es una entidad extranjera o bien el albarán de entrega por parte de **Q(...)**".

Considerando que del tenor de las argumentaciones recogidas en el fundamento de derecho "Cuarto.8.c)" y de las apreciaciones vertidas en los antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación no se desprende que no haya quedado acreditado el transporte de las mercancías correspondientes a las facturas objeto de regularización, por este Tribunal se entiende que, no constando una motivación razonada de la denegación del derecho a la exención prevista en el artículo 25 LIVA, ni desprendiéndose de los antecedentes de hecho el incumplimiento por el obligado tributario de requisitos formales que impidieran considerar acreditado el transporte, no se considera ajustada a derecho dicha regularización, no procediendo por tanto la denegación de la exención prevista en el artículo 25 LIVA.

#### **Décimo:**

Por su parte, debe señalarse que si bien la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de abril de 2012, resuelve de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas número R.G.: 28/1945/2010 y R.G.: 28/28112/2010, interpuestas contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, respectivamente, por la reclamante no se formula alegación alguna contra los motivos de desestimación vertidos por el TEAR de Madrid respecto de la reclamación interpuesta contra dicho acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

De este modo, no habiéndose formulado alegaciones relativas al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, no procede por este TEAC entrar a conocer sobre los motivos de la desestimación por el TEAR de Madrid de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra dicho acuerdo.

No obstante, considerando que en la presente resolución no se estima ajustada a Derecho la regularización efectuada en los apartados "Cuarto.3", "Cuarto.8.a)" y "Cuarto.8.c)" de los fundamentos de derecho del acuerdo de liquidación, de fecha 17 de junio de 2010, procede anular las cuotas exigidas por la Administración Tributaria en los ejercicios 2007 y 2008, correspondientes a las facturas objeto de regularización en dichos apartados, así como la sanción correspondiente a las mismas, impuesta en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 14 de octubre de 2010.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA**

estimarla parcialmente, en los términos recogidos en los fundamentos de derecho noveno y décimo de la presente resolución.