

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058189

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 10 de abril de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 93/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes. Necesidad de justificación de la expedición o transporte.** No puede concluirse que la recurrente hubiese podido conocer el destino de las mercancías:

-Exigir el abono total de las facturas podrá manifestar cierta desconfianza sobre solvencia o efectividad en el pago, pero no refleja desconfianza sobre el destino de las mercancías.

-El destino de las mercancías no se conecta con el conocimiento de la empresa, pues ello no responde a su estructura o dinámica en la actividad económica, sino a puntuales decisiones empresariales que pueden ser desconocidas para el proveedor, más aún, si, como reconoce la Administración éste no participaba en la estructura de defraudación.

-El abono de los cheques en sucursales bancarias españolas no implica, objetivamente, que las mercancías permaneciesen en territorio español pues puede bien deberse a facilitar los pagos a proveedores españoles.

-Exigir al recurrente una valoración sobre la lógica económica de las operaciones de sus clientes, no es acorde con una diligencia media, pues existen circunstancias desconocidas para el proveedor que puede dotar de lógica económica lo que, a primera vista, no la tendría.

Por otro lado, uno de los elementos de prueba que se citan para afirmar la falta de diligencia, precisamente pone de manifiesto la diligencia del actor: el que el recurrente enviase las mercancías a Portugal para asegurarse que llegaban, supone una actuación diligente ante una posible sospecha, al parecer, posteriormente desvanecida.

Procede, por tanto, el derecho a la exención solicitada.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 25.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000093 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01127/2014

Demandante: INNOVATIVE DATA PRODUCTS S.A.

Procurador: D<sup>a</sup> SUSANA SERRANO DE PRADO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

### **SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a diez de abril de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Innovative Data Products S.A. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Susana Serrano de Prado, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013 , relativa a IVA, siendo la cuantía del presente recurso de 1.983.145,43; 833.096,52; 1.595.303,18 y 508.527,10 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por promovido Innovative Data Products S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Susana Serrano de Prado, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013, solicitando a la Sala, declare la nulidad de la Resolución impugnada.

#### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno.

#### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día nueve de abril de dos mil quince.

#### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013 que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a IVA, ejercicios de 2007 a 2010 comprendiendo liquidación y sanción.

La Resolución impugnada estimó la reclamación, en relación al IVA reclamado como consecuencia de las operaciones realizadas en relación a Salobreña y Rovalinfor, al considerar que la carencia de número de operador válido es una carencia formal que no puede impedir la aplicación de la exención del IVA en operaciones intracomunitarias, en aplicación de las sentencias del TJ de 27 de septiembre de 2012 , c-587-09 y de 14 de marzo de 2013 , c-527-11. Esta cuestión, por ello, queda fuera del presente recurso.

El problema que se plantea en el presente recurso es el relativo a la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 37/1992 , cuando no resulta acreditada la entrega y expedición a otro Estado miembro de la UE de las mercancías respecto de las que ha de aplicarse la exención.

## **Segundo.**

Previamente a analizar las circunstancias concretas concurrentes en el presente caso, hemos de recordar la doctrina que sobre esta cuestión ha elaborado esta Sala y el Tribunal Supremo.

Esta Sala ha elaborado una reiterada doctrina conociendo y resolviendo asuntos idénticos al que ahora se plantea. Entre otras, decíamos en nuestra sentencia de 9 de mayo de 2008, dictada en el recurso 389/2006 :

"Los hechos que se encuentran en el origen del presente recurso son los que siguen: la entidad actora vende determinados productos, fundamentalmente bebidas alcohólicas, a un sujeto pasivo identificado en Portugal. Posteriormente no resulta acreditado que la mercancía llegase a Portugal, o al menos que allí se cumplieran las prescripciones tributarias. Los adquirentes declaran que los bienes no fueron llevados a Portugal ni a ningún otro país comunitario.....

La cuestión discutida en autos se centra en determinar la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley 37/1992 para la aplicación de la exención.

El citado artículo determina:

"Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el Art. 8º 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."

Por su parte el artículo 13 del Reglamento del I.V.A, señala:

"Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

1. Están exentas del impuesto las entrega de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el Art. 25 de la Ley del Impuesto .

2. 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.

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

Hechas estas consideraciones, la cuestión a resolver radica en determinar, si es ajustado a derecho el rechazo realizado por la Administración en el caso de autos, respecto a la procedencia de la exención de entregas intracomunitarias de bienes realizadas por la actora, al entender la Administración que el transporte de los bienes al Estado miembro de destino no se ha justificado mediante los correspondientes medios de prueba a los que se refiere el Art. 13.2 del Real Decreto 1624/92 .

Ciertamente, el también transcrito Art. 25 de la Ley 37/92 , fija los supuestos de exención de determinadas operaciones, pero el precitado Art. 13.2 del Real Decreto 1624/92 , ni es contrario a la normativa comunitaria, ni a dicho artículo, pues no está haciendo una regulación contraria a los mismos, sino que únicamente pretende, que se acredite en forma incontestable la realidad de la entrega comunitaria, que resultaría exenta. Partiendo, pues, de la procedencia de la exención, debe lógicamente acreditarse en forma la realidad de la operación que resultaría exenta.

Pues bien, no consta que efectivamente se haya realizado la operación de transporte a Portugal, porque, la operación no fue declarada en Portugal, ni existe documento en el que la recurrente pueda fundar su creencia de manera justificada de que tal desplazamiento a otro país comunitario se produciría. Se afirma por el actor que el hecho de que dichas operaciones no hayan sido declaradas en Portugal no quiere decir que no sean ciertas. Lo esencial al caso que nos ocupa es que no han resultado acreditadas dichas operaciones de venta intracomunitarias - ni por el documento acreditativo del transporte, ni por la constancia que de las mismas pudieran tener las autoridades portuguesas - que pretenden declararse exentas, y además, los adquirentes negaron la salida de las mercancías del territorio español, y ello impide la aplicación de dicha exención contenida en el artículo 25 de la Ley 37/1992 .

Así las cosas el recurrente es sujeto pasivo según lo previsto en el artículo 84 LIVA y por ello esta obligado al ingreso del IVA correspondiente, con independencia de la autorización de repercusión.

### **Segundo.**

En cuanto a un posible planteamiento de la cuestión prejudicial, el TJCE ha resuelto la cuestión en sentencia de 27 de septiembre de 2007, C-409/2004 :

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

1) Los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero , y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, deben interpretarse, habida cuenta del término «expedido(s)» que figura en dichas disposiciones, en el sentido de que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

2) El artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388 , en su versión modificada por la Directiva 2000/65, 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 impuesto sobre el valor añadido 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.

3) El hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

Los razonamientos contenidos en la sentencia son los que siguen:

"Sobre las cuestiones primera y segunda

26 Mediante sus dos primeras cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva deben interpretarse, habida cuenta del término «expedido(s)» que figura en dichas disposiciones, en el sentido de que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o

transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

27 Los requisitos que deben reunirse para que una operación pueda calificarse de adquisición intracomunitaria y esté sujeta al IVA están previstos en el artículo 28 bis de la Sexta Directiva. Además de los requisitos que precisan la calidad del vendedor y del adquirente, determinados en el apartado 1, letra a), de dicho artículo, el apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo supedita la adquisición intracomunitaria a dos requisitos, a saber, por una parte, el traslado al adquirente del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal y, por otra parte, la expedición o el transporte de dicho bien con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, «hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

28 La operación que constituye el corolario de la adquisición intracomunitaria, es decir, la entrega intracomunitaria, está exenta de IVA si reúne los requisitos a que se refiere el artículo 28 quater, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. A diferencia de los requisitos fijados para la adquisición intracomunitaria, la citada disposición prevé que, para beneficiarse de una exención por entrega intracomunitaria, los bienes deben ser expedidos o transportados «fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad», es decir, que la expedición o el transporte debe efectuarse de un Estado miembro que forme parte del territorio de la Comunidad en el que esté en vigor el sistema común del IVA a otro de sus Estados miembros.

29 De los documentos que obran en autos se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera que se reúne el primer requisito para la adquisición intracomunitaria, a saber, el traslado del poder de disponer como propietario del bien. Sin embargo, las partes en el litigio principal discrepan sobre el segundo requisito, al que está supeditada tal adquisición. El desacuerdo se refiere, particularmente, a la interpretación que procede dar al concepto de «expedición» enunciado en los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva.

30 Teleos y otros estiman que el término «expedido(s)» significa que los bienes de que se trata son enviados a un destino particular o a un destinatario. Se basan en una interpretación literal de dicho término y alegan que una comparación de todas las versiones lingüísticas demuestra que el término que respectivamente se utiliza en ellas pone el énfasis en la salida de la expedición y no implica el transporte físico completo de los bienes fuera del Estado miembro del proveedor.

31 Por tanto, Teleos y otros consideran que una entrega intracomunitaria de bienes se efectúa cuando el proveedor haya puesto los bienes a disposición del adquirente en aplicación de la cláusula «EXW» por la que el segundo asume la responsabilidad de trasladarlos a otro Estado miembro y cuando las pruebas indiquen que la intención de las partes es que los bienes sean transportados a continuación a un destino en otro Estado miembro, aunque éstos todavía no hayan abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega.

32 Los Estados miembros que presentaron observaciones al Tribunal de Justicia y la Comisión de las Comunidades Europeas alegan, en cambio, que la utilización del término «expedido(s)» implica que los bienes hayan abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de salida o que los bienes hayan llegado al Estado miembro de destino.

33 Si bien es verdad que, según interpretación literal, parece que la expresión «expedido o transportado [...] a un Estado miembro» contenida en el artículo 28 bis, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva pone el acento en el comienzo del proceso de expedición o de transporte, como sostienen Teleos y otros, no es menos cierto que, como alega la mayoría de los Estados miembros que presentaron observaciones al Tribunal de Justicia, la expresión «expedidos o transportados [...] fuera del territorio [del Estado miembro]», que figura en el artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva, implica que los bienes hayan abandonado efectivamente el Estado miembro de entrega.

34 En dichas circunstancias, habida cuenta de la correspondencia que necesariamente existe entre la entrega y la adquisición intracomunitarias, procede interpretar las dos disposiciones citadas en el apartado que precede de forma que tengan un significado y alcance idénticos.

35 Ahora bien, ante la posibilidad de diversas interpretaciones literales de un concepto, procede, para determinar su alcance, recurrir al contexto en el que se inscribe teniendo en cuenta el objetivo y la estructura de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec. p. I-2561, apartados 16 y 17; de 5 de junio de 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 22, y de 19 de abril de 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rec. p. I-0000, apartado 20).

36 Se desprende del objetivo perseguido por el régimen transitorio previsto en el título XVI bis de la Sexta Directiva, a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase la sentencia *EMAG Handel Eder*, antes citada, apartado 40), que dicho régimen fue creado para regular particularmente el desplazamiento intracomunitario de bienes.

37 Al haber sustituido al sistema de importaciones y exportaciones entre los Estados miembros, como se recordó en el apartado 21 de esta sentencia, este régimen se distingue claramente del que regula las operaciones efectuadas en el interior del país. La condición previa para la aplicación de tal régimen es el carácter intracomunitario de una operación y, en particular, un desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a

otro. En efecto, dicha condición relativa al paso de fronteras entre Estados miembros es un elemento constitutivo de una operación intracomunitaria que la distingue de aquella que tiene lugar en el interior del país.

38 Además, igual que otros conceptos que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 44; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 41), los conceptos de entrega y de adquisición intracomunitarias tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate.

39 Contrariamente a la argumentación de Teleos y otros, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una operación intracomunitaria es suficiente para calificarla de tal, procede observar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24, y las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartado 45, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 42).

40 En consecuencia, es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

41 Dicha interpretación viene igualmente corroborada por el contexto en el que se inscriben la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes. En efecto, ya se deriva del tenor del título XVI bis de la Sexta Directiva que el régimen transitorio es aplicable a los intercambios entre los Estados miembros. Además, las disposiciones relativas a dicho régimen utilizan varias expresiones que dan a entender que en una operación que consista en una entrega o en una adquisición intracomunitarias hay al menos dos Estados miembros implicados y que debe haber una transferencia de mercancías entre dichos Estados. Las referidas expresiones particulares, como «hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien», «en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte» y «transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro», figuran particularmente en el artículo 28 bis, apartados 3 y 5, de la Sexta Directiva.

42 Teniendo en cuenta las consideraciones que preceden, procede responder a las cuestiones primera y segunda planteadas que los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A), letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva deben interpretarse, habida cuenta del término «expedido(s)» que figura en dichas disposiciones, en el sentido de que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

#### Sobre la tercera cuestión

43 Mediante su tercera cuestión, 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 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.

44 Con carácter preliminar es preciso observar que, aunque la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes estén sujetas a la condición objetiva del desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, como se desprende de la respuesta dada a las dos primeras cuestiones, resulta difícil para la administración fiscal, debido a la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, saber con certeza si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por lo tanto, las autoridades fiscales proceden a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones.

45 Como se desprende de la primera parte de la primera frase del artículo 28 quater, parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria. Sin embargo, es necesario recordar que, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 48, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartados 29 y 30).

46 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la recaudación a posteriori del IVA resulta igualmente que las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92).

47 Teleos y otros alegan que el hecho de que las autoridades fiscales de un Estado miembro impongan toda la carga de la prueba, así como la responsabilidad de pagar el IVA, al proveedor de un bien vendido en aplicación del régimen de entrega intracomunitaria en el caso de que después de la adquisición resulte que el adquirente cometió un fraude y que los bienes no han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, es incompatible con los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal. Asimismo, sostienen que las medidas que las autoridades fiscales adoptaron con respecto a ellas afectan al funcionamiento apropiado del mercado único y obstaculizan la libre circulación de mercancías.

48 Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de seguridad jurídica, procede recordar que éste se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión, 326/85, Rec. p. 5091, apartado 24, y Halifax y otros, antes citada, apartado 72). De todo lo anterior se desprende que es necesario, como destacan acertadamente Teleos y otros así como la Comisión, que los sujetos pasivos tengan conocimiento de sus obligaciones fiscales antes de llevar a cabo una transacción.

49 En el litigio principal se desprende tanto de los autos como de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia que no parece existir ninguna prueba tangible que permita, por una parte, concluir que los bienes de que se trata fueron trasladados fuera del territorio del Estado miembro de entrega y, por otra parte, excluir la existencia de manipulaciones y fraudes. No obstante, resulta necesario, con vistas a la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones, que las autoridades nacionales determinen las condiciones en las que exigen las entregas intracomunitarias.

50 Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

51 Ahora bien, obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta.

52 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 46 de su sentencia Molenheide y otros, antes citada, que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata.

53 En consecuencia, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Molenheide y otros, apartado 47, y Federation of Technological Industries y otros, apartado 30).

54 Los Gobiernos del Reino Unido e italiano sostienen a este respecto que puede trasladarse al litigio principal la jurisprudencia según la cual el hecho de imponer al importador de buena fe el pago de los derechos de aduana devengados por la importación de una mercancía en relación con la cual el exportador cometió una infracción aduanera, siendo así que el importador no tuvo ninguna participación en tal infracción, constituye una obligación que no resulta desproporcionada ni es contraria a los principios generales del Derecho cuya observancia garantiza el Tribunal de Justicia (véanse las sentencias de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, C-153/94 y C-204/94, Rec. p. I-2465, apartado 114, y de 17 de julio de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Rec. p. I-4209, apartado 61).

55 No puede acogerse esta alegación.

56 Como alegan acertadamente Teleos y otros, así como la Comisión, y como destacó la Abogado General en los puntos 78 a 82 de sus conclusiones, la aplicación de los derechos de aduana relativos a las

importaciones procedentes del exterior de la Unión Europea y la sujeción al IVA de una adquisición intracomunitaria no son operaciones comparables.

57 En efecto, el régimen aplicable a los intercambios intracomunitarios fija el reparto de competencias en materia fiscal en el mercado interior y permite a la administración tributaria dirigirse tanto al proveedor como al adquirente para obtener el pago del IVA, mientras que en el régimen aduanero común los derechos únicamente pueden recuperarse del importador. De ello resulta que la jurisprudencia citada en el apartado 54 de esta sentencia no puede trasladarse al asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente.

58 Es cierto que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad. Además, en lugar de prevenir el fraude fiscal, un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente, al sistema armonizado del IVA, del fraude y del abuso del adquirente. Este último, si estuviese exento de toda responsabilidad, podría, en efecto, ser incitado a no expedir o a no transportar los bienes fuera del Estado miembro de entrega y a no declararlos a los fines del IVA en los Estados miembros de destino previstos.

59 En lo que se refiere, en tercer lugar, al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase la sentencia de 7 de diciembre de 2006, Eurodental, C-240/05, Rec. p. I-11479, apartado 46).

60 Ahora bien, si los proveedores de que se trata en el litigio principal estuvieran obligados a pagar ellos mismos a posteriori el IVA, no se respetaría el referido principio, puesto que los proveedores que efectúan las operaciones en el interior del país jamás soportan los impuestos repercutidos, habida cuenta de que se trata de un impuesto indirecto sobre el consumo. Por tanto, los sujetos pasivos que llevaran a cabo una operación intracomunitaria, en condiciones como las del litigio principal, se encontrarían en una posición menos ventajosa que la de los sujetos pasivos que efectúan una operación interna (véase, en este sentido, por lo que respecta al derecho a deducir, la sentencia Eurodental, antes citada, apartado 47).

61 Por lo que respecta, en cuarto lugar, al argumento de Teleos y otros, según el cual las medidas adoptadas por las autoridades del Reino Unido obstaculizan la libre circulación de mercancías, procede observar, por una parte, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (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, y Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54) susceptible de justificar, en determinadas circunstancias, la existencia de restricciones a la libre circulación de mercancías.

62 Por otra parte, como sostiene acertadamente la Comisión, es igualmente importante garantizar que la situación de los operadores económicos no sea menos favorable que la que existía antes de la abolición de los controles en las fronteras entre los Estados miembros, puesto que un resultado de tales características sería contrario a la finalidad del mercado interior, que está dirigido a facilitar los intercambios entre ellos.

63 Dado que ya no es posible que los sujetos pasivos se basen en los documentos expedidos por las autoridades aduaneras, la prueba de una entrega y de una adquisición intracomunitarias debe producirse por otros medios. Si bien es cierto que el régimen de los intercambios intracomunitarios está ahora más abierto al fraude, no es menos cierto que los requisitos de prueba establecidos por los Estados miembros deben respetar las libertades fundamentales establecidas en el Tratado CE, como, en particular, la libre circulación de mercancías.

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 exigírsele 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.

Sobre la cuarta cuestión

69 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el hecho de que el adquirente haya presentado una declaración a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede considerarse una prueba concluyente a efectos de la exención del IVA de una entrega intracomunitaria.

70 Habida cuenta de la respuesta dada a las dos primeras cuestiones, procede considerar que, con la salvedad de los requisitos relativos a la calidad de los sujetos pasivos, al traslado del poder de disponer como propietario de un bien y al desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro, no se exige ningún otro requisito para calificar una operación de entrega o de adquisición intracomunitarias de bienes.

71 En el marco del régimen transitorio de adquisición y de entrega intracomunitarias es necesario, con vistas a garantizar la correcta recaudación del IVA, que las autoridades tributarias competentes verifiquen, unas independientemente de las otras, si se reúnen los requisitos de la adquisición intracomunitaria así como de exención de la correspondiente entrega. Por tanto, aunque la presentación por el adquirente de una declaración tributaria relativa a la adquisición intracomunitaria puede constituir un indicio del traslado efectivo de los bienes fuera del Estado miembro de entrega, tal declaración no tiene, sin embargo, carácter concluyente a efectos de la prueba de una entrega intracomunitaria exenta.

72 De lo anteriormente expuesto resulta que procede responder a la cuarta cuestión planteada que el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del IVA de una entrega intracomunitaria."

Los razonamientos contenidos en la citada sentencia justifican la decisión contenida en la presente Resolución."

Esta doctrina ha de ser matizada a la vista de la contenida en las sentencias del Tribunal Supremo que, a continuación, se exponen.

### **Tercero.**

La sentencia de 7 de marzo de 2011, recurso 2552/2007 dictada por el Tribunal Supremo, sostiene:

"SEGUNDO.- Para abordar el análisis del primer motivo de casación conviene recordar la doctrina que hemos acuñado en nuestras sentencias de 28 de enero de 2010 (casación 3654/04, FFJJ 2º y 6º) y 12 de noviembre de 2010 (casación 553/06, FJ 3º), que resolvieron asuntos similares al aquí enjuiciado.

(A) Según relata la exposición de motivos de la Ley 37/1992, la creación del mercado interior en la Unión Europea, con efectos desde el 1 de enero de 1993, supuso la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera.

La creación del mercado interior debería haber traído consigo en el impuesto sobre el valor añadido la desaparición de la distinción entre las operaciones realizadas en un Estado miembro y las realizadas con otros Estados miembros, de tal forma que en ambos casos el gravamen se produjera en el Estado miembro en el que se realizasen, esto es, en el Estado de origen, con repercusión e ingreso allí de las cuotas devengadas por el transmitente.

Los problemas estructurales y las diferencias de tipos existentes en los distintos Estados miembros impidieron la aplicación de ese "régimen definitivo", lo que originó el alumbramiento de uno "transitorio", que en la mayoría de las operaciones mantiene la tributación por el impuesto sobre el valor añadido en destino, lo que exige la exención de las entregas intracomunitarias en el Estado de origen y su sujeción como adquisición en el de llegada (véanse los puntos 32 y siguientes de las conclusiones presentadas el 13 de enero de 2004 por el abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto Lipjes, C-68/03). De ahí que la entrega de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyan en realidad una sola operación económica, las dos caras de una misma moneda, pese a que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros afectados.

De este modo, las entregas intracomunitarias de bienes se declaran exentas del impuesto sobre el valor añadido cuando se remitan desde un Estado miembro a otro con destino al adquirente, quien ha de ser un sujeto pasivo o una persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega se beneficia de la exención si da lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, en función de la condición del adquirente.

Por el contrario, tributa en origen y sin exención si la adquisición no queda sujeta, lo que normalmente ocurre cuando los destinatarios son particulares, que no tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto. En palabras del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en las citadas conclusiones del asunto Lipjes (punto 34), esta ordenación se justifica porque, al pagarse en el país de recepción, la neutralidad del tributo sólo queda garantizada si quien soporta la contribución puede repercutirla o deducirla porque es un sujeto pasivo que utiliza los bienes en actividades efectivamente gravadas y no un consumidor final.

Por ello, toda adquisición gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes, en virtud del artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, presupone una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte, con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva. Así, la dispensa de una entrega intracomunitaria correlativa a una adquisición intracomunitaria sujeta permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

(B) El "régimen transitorio" que acabamos de describir no ha dejado de plantear problemas; entre ellos destacan dos: (1º) la dificultad de probar el transporte intracomunitario tras la eliminación de las fronteras interiores y con ellas de los documentos expedidos por las autoridades aduaneras, pudiendo aportarse como medio de prueba únicamente, por regla general, las declaraciones de particulares, tal y como apuntó la abogada general Sra. Kokott en el punto 66 de las conclusiones que presentó en el asunto Teleos y otros; y (2º) la aparición de redes de tráfico fraudulento de mercancías o «tramas de impuesto sobre el valor añadido», que aprovechan la exención de las entregas intracomunitarias para operar en el mercado con los márgenes obtenidos por la falta de cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias en el impuesto sobre el valor añadido. Este último problema ha provocado que los Estados miembros extremen los controles de carácter formal para evitar el fraude, que menoscaba sus Haciendas y ocasiona competencia desleal en los mercados.

Así las cosas, el artículo 25.1 de la Ley 37/1992, que traspone la Sexta Directiva en esta materia, en la redacción vigente *ratione temporis*, exige que los bienes sean "expedidos o transportados", ...; ahora bien, como no podía ser de otra forma, le resulta indiferente que el transporte se contrate por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre de los anteriores (párrafo inicial).

Por su parte, el artículo 13 del Reglamento del impuesto aprobado en 1992 declara exentas las entregas intracomunitaria de bienes en las que se cumplan las condiciones y los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley (apartado 1), permitiendo que la expedición o el transporte se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho, en particular, si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos o facturas, y si quien lo lleva a cabo es el comprador u otra persona por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura, copia de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación (apartado 2).

En definitiva, el disfrute de la exención examinada requiere demostrar la existencia de un transporte de los bienes desde el territorio español al de otro Estado miembro, demostración que resultará fácil para el vendedor cuando realice el transporte o se lleve a cabo por su cuenta, pues dispondrá de los contratos o facturas expedidos por el transportista. Sin embargo, la prueba será más dificultosa si la conducción de los bienes lo realiza el comprador o alguien en su nombre, pues en esta tesitura el vendedor queda obligado a proveerse del acuse de recibo o del duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, de la copia de los documentos de transporte o de cualquier otro que le permita acreditar el hecho en el que se basa la exención.

Ahora bien, el citado artículo 13.2 del Real Decreto 1624/1992 no dispone una lista cerrada de medios de prueba susceptibles de acreditar la realidad y la existencia del transporte, sino que acoge «cualquier medio de prueba admitido en derecho». Siendo así, se ha de concluir que dicho precepto, como tampoco el artículo 25 de la Ley 37/1992, no es contrario a la Sexta Directiva, según se infiere la jurisprudencia comunitaria.

(a) La sentencia Teleos y otros, dictada el 27 de septiembre de 2007, en la se abordó un caso similar al presente donde se trataba de acreditar si los bienes allí objeto de entrega y de transporte desde el Reino Unido a otros Estados miembros (Francia y España) habían salido realmente del país expedidor, interpretó los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en el sentido de que «la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega» (punto 1º de la parte dispositiva).

A lo anterior añadió que el segundo de los preceptos citados de la Sexta Directiva «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 impuesto sobre el valor añadido 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 el fraude» (punto 2º de la parte dispositiva).

Termina diciendo que «el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria [...] puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega comunitaria» (punto 3º de la parte dispositiva).

En la motivación de la sentencia se reconoce que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega comunitaria, pero lo han de hacer respetando los principios generales del derecho comunitario, entre los que figuran los de seguridad jurídica y proporcionalidad (apartado 45).

(b) Por su parte, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International* (asunto C-184/05), dejó claro que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones de exención (apartado 26).

(c) La sentencia *Collée*, ya citada, recuerda que las medidas que les cabe a los Estados miembros adoptar al amparo del artículo 22.8 de la Sexta Directiva para garantizar la correcta recaudación del tributo y prevenir el fraude fiscal no pueden cuestionar su neutralidad, pieza fundamental del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 26).

(d) Finalmente, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, *R.* (asunto C-285/09), tras reiterar (i) la sujeción de los Estados miembros a los mencionados principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, principio este último que les exige no ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y evitar el fraude (apartado 45) y (ii) que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de la exención, incluso las impuestas por la normativa interna para su aplicación correcta y simple y evitar todo fraude fiscal o abusos eventuales (apartado 46), precisa que los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden invocarse válidamente por un sujeto pasivo que participa deliberadamente en un fraude fiscal y que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 54). En relación con el de proporcionalidad, razona que no se opone a que se obligue a un proveedor que participa en el fraude a pagar a posteriori el tributo por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante (apartado 53). Esta última conclusión es su corolario, el punto 2º de la parte dispositiva de la sentencia *Teleos* y otros.

De la expuesta jurisprudencia se deduce que:

1º) La adquisición intracomunitaria de un bien se efectúa y la exención de la entrega opera cuando se transmite al adquirente el poder de disposición en calidad de propietario y el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro, abandonando físicamente el territorio de la entrega.

2º) La calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias se ha de efectuar sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

3º) Corresponde al sujeto pasivo que pretende la exención pechar con la carga de la prueba del hecho determinante de la exención.

4º) Pertenece a la competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien lo han de hacer respetando los principios generales de derecho comunitario, en particular los de proporcionalidad y seguridad jurídica, principios que, no obstante, no pueden ser invocados por el sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal.

5º) Es contrario al derecho comunitario 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 impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes con el pretexto de que las correspondientes pruebas resultaron ser falsas, si adoptó las medidas razonables a su alcance para asegurarse de que la entrega que efectuó no le condujo a participar en el fraude.....

En esa tarea hemos de indagar si, en el caso enjuiciado, resultaban operativos los principios comunitarios de proporcionalidad y de seguridad jurídica. En otros términos, si la mencionada compañía podía acogerse a tales

principios y exigir su aplicación, debiendo, por tanto, la Sala de instancia resolver la contienda mediante una interpretación de los artículos 25 de la Ley 37/1992 y 13 del Real Decreto 1624/1992 bajo su óptica.

Como acabamos de indicar, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha entendido que un proveedor que participa de propósito en un fraude fiscal no puede invocar en su beneficio los principios del derecho comunitario, sin que, en tal tesitura, el de proporcionalidad se oponga a que se le obligue a pagar a posteriori el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la entrega que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante (sentencia R. apartados 53 y 54). Si, por el contrario, no fue así y presenta pruebas que de entrada justifican la entrega, aunque después se demuestre el fraude, el mencionado principio impide reclamarle el tributo si acredita que adoptó las medidas pertinentes para evitar que la entrega condujera o facilitara esa operación torticera (sentencia Teleos y otros , punto 2º de la parte dispositiva).

Por consiguiente, sólo sería posible decidir al margen de los repetidos principios, tal y como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si previamente se afirma que ... participó deliberadamente en un fraude, poniendo en peligro el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Pues bien, no es posible obtener tal conclusión, ya que la propia Audiencia Nacional, al enjuiciar la sanción infligida a la citada empresa, señala en el fundamento jurídico tercero de la sentencia recurrida que «no se ha acreditado que el recurrente tuviese conocimiento de que el destino de las mercancías no fuese Portugal, o que allí no se cumpliesen las obligaciones tributarias», añadiendo que «no se observa por ello dolo o negligencia en la comisión de la infracción, sino que ésta ha venido determinada por hechos ajenos a la voluntad de la recurrente, en cuanto la exención no ha sido apreciada, como consecuencia del comportamiento tributario del adquirente de las mercancías, a la que ha sido ajena la actora». Subraya también que «la incorrecta aplicación de la exención vino causada por la falta de concurrencia de requisitos dependientes de la voluntad del adquirente y desconocidos para la recurrente».

No se olvide, además, que el abogado del Estado preparó recurso de casación contra la parte estimatoria de la sentencia aquí recurrida pero no lo sostuvo, asumiendo así todas esas conclusiones.

En definitiva, los repetidos principios de proporcionalidad y buena fe, así como el precipitado de este último en la protección de la confianza legítima, deben tenerse presentes para la decisión del litigio. Sólo falta por decidir si han sido respetados en el caso enjuiciado.

#### CUARTO.

En lo que atañe al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, conforme al mismo, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude [véanse, por todas, las citadas sentencias Garage Molenheide y otros/Belgische Staal (apartado 48) y Federation of Technological Industries y otros (apartados 29 y 30); pueden consultarse también las de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (asunto C-271/06 , apartado 18 ), y 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski , (asunto C-188/09 , apartado 26)]. En la última de dichas sentencias, por acudir a una de las más recientes, se puede leer que, «en cuanto a la aplicación concreta del principio de proporcionalidad, corresponde al juez remitente apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el derecho de la Unión, dado que el Tribunal de Justicia sólo es competente para proporcionarle todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad» (apartado 30).

Pues bien, según hemos recordado en el fundamento de derecho segundo, el artículo 13 del Real Decreto 1624/1992 permite acreditar la expedición o el transporte de los bienes al Estado de destino, no solo acudiendo a los instrumentos que enumera en particular, sino también mediante «cualquier medio de prueba admitido en derecho», por lo que no sólo resulta conforme a la Sexta Directiva, según ya hemos indicado, y al artículo 25 de la Ley 37/1992 , sino que también respeta en abstracto el principio comunitario de proporcionalidad, en la medida en que equilibra los intereses en juego, exigiendo a quien entrega los bienes que acredite el transporte efectivo al otro Estado miembro, para eludir así todo atisbo de fraude, pero permitiéndole hacerlo mediante cualquiera de los instrumentos admitidos por el ordenamiento jurídico. Por el mismo orden de razones, tampoco puede decirse que el mencionado precepto reglamentario contravenga en abstracto los principios de buena fe y de protección de la confianza legítima.

Llegados a la conclusión de que el artículo 13.2 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1992 no contradice los principios comunitarios expuestos, la resolución del primer motivo de casación queda ceñida a decidir si, no obstante, la Sala a quo lo ha aplicado mediante una interpretación que los lesiona al llevar a cabo un incoherente juicio de proporcionalidad en el análisis de las pruebas sobre el transporte de las mercancías desde España a Portugal.

Como bien dice el abogado del Estado, esta última indagación puede introducirse en un campo vedado en casación, pues se trata de una cuestión fáctica que no es revisable en esta sede, salvo cuando, como no es el caso, por el cauce de la letra d) del indicado precepto se denuncie la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a

resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución Española [véanse, por todas, las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07 , FJ 2º); de 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05 , FJ 1º); 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 4 º), y 8 de febrero de 2010 (casación 6411/04 , FJ 4º)].

Ahora bien, no se trata aquí de revisar la apreciación de la prueba realizada por los jueces a quo, sino, con mayor precisión, nuestra tarea consiste en indagar si, habida cuenta de sus inferencias fácticas, la consecuencia jurídica que obtienen resulta desproporcionada. Nuestra conclusión no puede ser otra que afirmativa.

La propia Sala a quo reconoce la buena fe de ... en su fundamento jurídico tercero. Indica que no tuvo conocimiento de que el destino de las mercancías fuere otro que Portugal o de que allí no se cumplieran las obligaciones tributarias, añadiendo que desplegó la diligencia necesaria para obtener información respecto de las circunstancias necesarias para apreciar la exención. Enfatiza que si tal dispensa no ha sido aplicada se debió a la conducta del adquirente, nunca a la de ..., a la falta de concurrencia de requisitos dependientes de la voluntad de aquel primero, desconocidos para esta última. Siendo tal su parecer, se nos antoja desproporcionado y, por ende, contrario a las exigencias del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el desenlace a que llega en el fundamento jurídico primero de la sentencia recurrida, negando la operatividad de la exención por no haberse acreditado la realidad de la entrega, con el argumento de que, pese a existir carta de transporte internacional, no consta la firma de la recepción, sin que la adquisición fuese declarada en Portugal.

Tal modo de juzgar no se ajusta a los requerimientos de ese sistema común, pues niega la exención a un proveedor que la propia Audiencia Nacional considera que ha actuado de buena fe y que ha presentado pruebas (carta de transporte internacional) que justifican a primera vista su derecho a la exención, sin que exista el más mínimo indicio de la existencia de un fraude y mucho menos de que ... participara en una operación de esa naturaleza."

Por su parte la sentencia del Alto Tribunal de fecha 12 de diciembre de 2012, dictada en el recurso 1473/2010 , declara:

"QUINTO.- El primer motivo del recurso obliga a determinar si la Sala de instancia ha aplicado la normativa contenida en los artículos 25 de la Ley 37/1992 y 13.2 del Reglamento del Impuesto mediante una interpretación que lesiona los principios comunitarios de proporcionalidad, seguridad jurídica y neutralidad fiscal, al analizar las pruebas sobre el transporte de las mercancías desde España-Portugal.

En lo que atañe al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, conforme al mismo, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude, sentencias, entre otras, de 18 de Diciembre de 1997, Garage Molenheide y otros/ Belgische Staat (asuntos C-286/94, C-304/95, C-401/95 y C-47/96, 11 de Mayo de 2006, Federación of Technological Industries y otros (asunto C-384/04 ) y 29 de Julio de 2010 , Profaktor Kulesza, Frankawski, Józwiak, Orłowski (asunto C-188/09 ), habiendo entendido, por otra parte, que un proveedor que participa de propósito en un fraude fiscal no puede invocar en su beneficio los principios del derecho comunitario, sin que, en tal tesitura, el de proporcionalidad se oponga a que se le obligue a pagar a posteriori el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la entrega que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante. Por el contrario, si no fue así y presenta pruebas que de entrada justifican la entrega, aunque después se demuestre el fraude, el mencionado principio impide reclamarle el tributo si acredita que adoptó las medidas pertinentes para evitar que la entrega condujera o facilitara esa operación torticera...

La recurrente insiste en que las mercancías vendidas tienen origen real al haber sido adquiridas de proveedores ciertos que repercutieron el correspondiente IVA y que en todos los casos se aportaron las facturas estampilladas y firmadas por los adquirentes portugueses, pero todo ello es insuficiente para admitir la realidad de la recepción de las mercancías y su desplazamiento a Portugal desde los locales de sus proveedores o de la de la empresa de servicios de almacenaje Snotra.

Tampoco pueden tomarse en consideración las cartas de porte (CMR) a efectos de la prueba de la salida de la mercancía, por no estar expedidos los documentos de forma correcta desde el momento que se parte de que el transporte se realizó por cuenta de los compradores portugueses, produciéndose la entrega en los almacenes de terceros (proveedores o prestadores de servicios de almacenamiento), lo que no justificaba la intervención de la recurrente en algunos casos como expedidora, por no figurar en el contrato de transporte, ni la procedencia del documento cuando el cargador, el transportista y consignatario coincidían en la persona del comprador.

A idéntica conclusión se llega respecto del modelo 503 (Documento administrativo simplificado de acompañamiento, a efectos de los Impuestos Especiales ) también presentado por la recurrente, pero asimismo insuficiente para acreditar el requisito del transporte de los bienes al territorio de otro Estado miembro, ante las deficiencias apreciadas (la falta de autorización por la autoridad competente del estado miembro de destino con

anterioridad al inicio de la circulación y la falta en el reverso del registro de control), todo ello dejando a un lado la falta de solicitud de devolución del Impuesto Especial soportado por las bebidas alcohólicas, que si bien no condiciona la exención del IVA, puede servir como un indicio más de que las mercancías no salieron del territorio español, incidiendo en otro caso en el precio final.

Finalmente, las actas notariales reconociendo las adquisiciones por parte de los compradores tampoco pueden resultar decisivas para suplir las pruebas de la expedición o transporte al país de destino. Siendo todo ello así, la conclusión a la que llegó la Sala, reforzada por otros datos, no puede ser considerada como desproporcionada, no habiéndose desconocido los restantes principios invocados, al no haberse acreditado el transporte efectivo a Portugal para el disfrute de la exención.

#### SEXTO.

No mejor suerte ha de correr el segundo motivo, pues la diligencia desplegada por la recurrente para obtener información respecto de la concurrencia de los requisitos necesarios para poder realizar la entrega a operadores intracomunitarios debidamente validados no podía suplir la prueba de que los bienes fueran expedidos o transportados a Portugal y que, en consecuencia, hubieran abandonado el territorio del Estado español.

Asimismo, procede rechazar el tercer motivo toda vez que, como hemos reseñado con anterioridad los CMR aportados no podían servir de prueba del transporte, por las irregularidades detectadas..."

De la doctrina expuesta resulta que el elemento central que ha de considerarse para determinar la obligación de pago de IVA que corresponde al proveedor es la buena fe del mismo y la presentación de documentos que prima facie acrediten la entrega y expedición de la mercancía a un país de aplicación del Impuesto.

#### Cuarto.

Analizaremos las circunstancias del presente supuesto.

Se había planteado ante el TEAC el exceso del plazo señalado en el artículo 150 de la Ley 58/2003 . El cómputo que realiza en la Resolución impugnada, es el siguiente: suspensión del plazo por solicitud de información a las autoridades fiscales portuguesas, del 30/04/2010 al 14/09/2010; solicitudes de aplazamiento por el interesado, del 18/03/2011 al 25/03/2011, del 25/03/2011 al 6/04/2011 y del 27/04/2011 al 05/05/2011; total 163 días. El inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 05/02/2010 y el acta en disconformidad se dicta, según la propia actora, el 06/04/2011. Por ello, descontando 163 días no se ha excedido el plazo señalado legalmente.

La recurrente en su demanda plantea esta cuestión desde el siguiente punto de vista: parte de la idea de que la primera suspensión alcanzó a la fecha en la que formalmente se alzó, y, sostiene, que el acta pudo haberse firmado antes.

Pues bien, del cómputo que realiza el TEAC, resulta claramente que la primera suspensión se ha contado sobre las fechas señaladas, incluyendo el mes de agosto, y no sobre la fecha en que formalmente la inspección alzó la suspensión. Por otra parte, el que el acta se hubiese podido firmar en fecha anterior no es un vicio de legalidad. La referencia contenida en la demanda sobre este aspecto, admite, implícitamente, las afirmaciones del TEAC, que la Sala comparte.

La cuestión discutida en autos se centra en las operaciones realizadas por la recurrente con sus clientes Prahesa, Aprinsa y Criacarácter, en cuanto no ha quedado acreditado que las mercancías viajasen a Portugal, fundando la Administración la exigencia de responsabilidad tributaria en la negligencia del recurrente en comprobar que las mercancías, efectivamente, habían entrado en Portugal. En ningún caso se imputa a la recurrente participar en operación alguna de defraudación.

Hemos visto como de la doctrina jurisprudencial anteriormente expuesta, parte de dos conceptos, concurrencia de buena fe y existencia de documentos que, al menos en principio, acrediten el real desplazamiento de las mercancías a un país de aplicación del Impuesto. Se trata pues de exigir una prueba razonable y accesible al interesado, de que las mercancías han salido de España con el señalado destino.

Debemos desde ahora señalar que la pericial practicada no desvirtúa las afirmaciones de la Administración, ya que se contiene en ella una valoración alternativa de hechos que no se encuentra basada en elementos técnicos.

El TEAC admite que, desde el principio de las actuaciones inspectoras, se presentaron CMRs, y que, posteriormente, se presentaron a la AEAT los Recibís de las mercancías.

La falta de diligencia que la Administración atribuye a la actora se centra en los siguientes elementos:

- a) A las empresas portuguesas se enviaban las mercancías sólo previo abono total de las facturas.
- b) Las operaciones con las empresas afectadas suponían un 1/3 de la facturación de la actora lo que implica que no puede aceptarse un desconocimiento de las mismas.

- c) Los cheques en pago de las ventas se abonaban en sucursales bancarias de Jaén.
- d) Falta de lógica económica de las operaciones para las empresas portuguesas.

La sentencia del TJ de 6 de septiembre de 2012 , c-273-11, afirma:

"1) El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, 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.

2) No cabe denegar al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria, en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 , en su versión modificada por la Directiva 2010/88, por el único motivo de que la autoridad tributaria de otro Estado miembro haya cancelado el número de identificación del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto, con carácter retroactivo, en una fecha anterior a tal entrega."

No se atribuye al recurrente haber incumplido sus obligaciones en materia de prueba, de hecho aportó a la AEAT tanto los CMRs, como los Recibís; pero se afirma por la Administración Tributaria, que pudo conocer que el destino de las mercancías no era Portugal, en base a los elementos antes expuestos.

De tales elementos no se concluye que la recurrente hubiese podido conocer el destino de las mercancías: a) exigir el abono total de las facturas, podrá manifestar cierta desconfianza sobre solvencia o efectividad en el pago, pero no refleja desconfianza sobre el destino de las mercancías; b) el destino de las mercancías no se conecta con el conocimiento de la empresa, pues ello no responde a su estructura o dinámica en la actividad económica, sino a puntuales decisiones empresariales que pueden ser desconocidas para el proveedor, más aún, si, como reconoce la Administración este no participaba en la estructura de defraudación; c) el abono de los cheques en sucursales bancarias españolas, no implica, objetivamente, que las mercancías permaneciesen en territorio español pues puede bien deberse a facilitar los pagos a proveedores españoles; y d) exigir al recurrente una valoración sobre la lógica económica de las operaciones de sus clientes, no es acorde con una diligencia media, pues existen circunstancias desconocidas para el proveedor que puede dotar de lógica económica lo que, a primera vista, no la tendría.

Pero, además, uno de los elementos de prueba que se citan para afirmar la falta de diligencia, precisamente pone de manifiesto la diligencia del actor. Efectivamente, el que, a mediados de 2008, el recurrente enviase las mercancías a Portugal para asegurarse que llegaban, supone una actuación diligente ante una posible sospecha, al parecer, posteriormente desvanecida.

Los indicios que presenta la Administración en prueba de falta de diligencia en el conocimiento del destino de las mercancías, a la luz de la doctrina plasmada en la sentencia del TJ de 6 de septiembre de 2012 , no son suficientes, pues admiten fácilmente una explicación alternativa.

Debemos pues anular las liquidaciones impugnadas, y, como consecuencia ineludible, las sanciones que son consecuencia de ellas; reconociendo a la recurrente el derecho a la exención que nos ocupa.

Procede imponer las costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa 29/1998 en su redacción dada por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Innovative Data Products S.A. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Susana Serrano de Prado, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos , con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la

cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 10/4/2015 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.