

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092207

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 29 de febrero de 2024

Sala 10.^a

Asunto n.º C-676/22

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes. Denegación. El litigio entre una sociedad checa, y la Dirección Tributaria, se refiere a la negativa de la Administración tributaria a eximir a esta sociedad del IVA correspondiente a varias entregas de bienes, supuestamente intracomunitarias, con destino a Polonia, por considerar que la mercantil no había demostrado que se cumplieran los requisitos para poder acogerse a dicha exención. Los requisitos establecidos en el art. 138.1 de la Directiva del IVA, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, relativos, por un lado, a la existencia de una entrega de un Estado miembro a otro y, por otro lado, a la condición de sujeto pasivo del adquirente, según el cual el adquirente debe ser un «sujeto pasivo [...] actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto», no implican, en sí mismos, que la entrega física de los bienes en cuestión deba efectuarse al destinatario indicado en los documentos fiscales. La Administración tributaria denegó a la entidad la exención del IVA por considerar que esta sociedad no había acreditado que las mercancías en cuestión hubieran sido entregadas a los destinatarios declarados en los documentos fiscales ni que hubieran sido entregadas a una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [Vid., STJUE de 9 febrero de 2017, asunto C-21/16 (NFJ065375)]. El órgano jurisdiccional remitente parece indicar que la mercantil, aun cuando no demostrase que había entregado los bienes en cuestión a los destinatarios declarados, presentó a la Administración tributaria los documentos fiscales relativos a las entregas efectuadas, incluidos varios documentos adjuntos, como los albaranes de entrega, las cartas de porte internacional, los comprobantes de pesaje o los extractos de cuentas bancarias, de los que se desprende que las mercancías fueron entregadas en otro Estado miembro donde su recepción fue certificada por entidades distintas de las declaradas por la sociedad o de las que presentó como destinatarios finales de dichas mercancías. La Administración tributaria disponía de la información necesaria para comprobar, a la luz de los hechos, que los verdaderos destinatarios tenían la condición de sujeto pasivo. El órgano jurisdiccional remitente subraya que el transporte de aceite de colza de la República Checa a Polonia y su entrega a los destinatarios, no identificados por la demandante en el litigio principal en sus declaraciones tributarias, no han sido impugnados por la Administración tributaria. Indica, asimismo, que las entregas controvertidas en el litigio principal tenían por objeto bienes que, por su naturaleza, parecen destinarse a ser utilizados en el marco de una actividad económica. La circunstancia de que las mercancías fueran recibidas por entidades distintas de las mencionadas en los documentos fiscales podría indicar que han sido objeto de una operación comercial, por lo que el momento en que se llevó a cabo puede ser determinante para la aplicación de la exención. La calificación como entrega intracomunitaria de la entrega efectuada por el proveedor que aplica la exención y que está incluida en los documentos fiscales depende de si el transporte puede imputarse efectivamente a dicha entrega. A efectos de la exención del IVA, las autoridades tributarias deben tener debidamente en cuenta todos los elementos que obren en su poder, como los documentos mencionados por el órgano jurisdiccional remitente, a efectos de examinar si dichos documentos pueden justificar, en su caso, la existencia verosímil de una entrega efectiva de las mercancías transportadas a un Estado miembro distinto del Estado miembro de partida del transporte o de la expedición. A la luz del principio de neutralidad fiscal, no puede exigirse al sujeto pasivo, para que pueda ejercer su derecho a la exención del IVA, que demuestre, en todos los casos, cuando no se haya identificado al destinatario de los bienes en cuestión, que ese destinatario tiene la condición de sujeto pasivo, si de las circunstancias de hecho se desprende con certeza que dicho destinatario tenía necesariamente tal condición. corresponde a las autoridades tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes comprobar, sobre la base del conjunto de documentos aportados, incluidos los documentos que obraban en poder del proveedor, si concurrían los requisitos materiales para acogerse a la exención del IVA. Únicamente en el supuesto de que, en consideración a las circunstancias fácticas, y pese a los elementos aportados por el sujeto pasivo, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que se cumplan los requisitos establecidos en el art. 138.1 de la Directiva del IVA deberá denegarse a este último la exención del IVA, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que dicho sujeto pasivo ha estado implicado en un fraude del IVA. Concluye el Tribunal que el art. 138.1 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que procede denegar la exención del IVA de un proveedor establecido en un Estado miembro, que haya

entregado mercancías con destino a otro Estado miembro, cuando dicho proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en este último Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 131, 138 y 139.

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

PONENTE:

Don Z. Csehi.

En el asunto C-676/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 26 de octubre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de noviembre de 2022, en el procedimiento entre

B2 Energy s. r. o.

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. Z. Csehi (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis y D. Gratsias;
Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de octubre de 2023;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Odvolací finanční ředitelství, por los Sres. T. Měkýš y T. Rozehnal;
- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, la Sra. L. Březinová y los Sres. O. Serdula y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y M. Salyková, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre B2 Energy s. r. o. y la Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa; en lo sucesivo, «Dirección Tributaria»), en relación con la negativa de las autoridades tributarias a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) varias entregas intracomunitarias efectuadas por dicha sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3. El artículo 131 de la Directiva del IVA dispone:

«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.»

4. A tenor del artículo 138, apartado 1, de esta Directiva:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad [Europea], 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.»

5. El artículo 139, apartado 1, de dicha Directiva establece lo siguiente:

«La exención prevista en el apartado 1 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292.

La exención tampoco se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3.»

Reglamento (UE) n.º 904/2010

6. El considerando 7 del Reglamento (UE) n.º 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 (DO 2010, L 268, p. 1), está redactado en los siguientes términos:

«A efectos de la recaudación del impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente. Para ello, no solo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros para garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro.»

Derecho checo

7. Según el artículo 92, apartado 3, de la zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Ley n.º 280/2009 del Procedimiento Tributario), en su versión aplicable al litigio principal, el sujeto pasivo acreditará toda la información que deba incluir en una declaración fiscal ordinaria, en una declaración fiscal complementaria y en otro tipo de documentos.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8. La petición de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre B2 Energy, sociedad checa, y la Dirección Tributaria, en relación con la negativa de la Administración tributaria a eximir a B2 Energy del IVA correspondiente a varias entregas de bienes, supuestamente intracomunitarias, con destino a Polonia, por considerar que B2 Energy no había demostrado que se cumplieran los requisitos para poder acogerse a dicha exención.

9. En 2015, B2 Energy realizó entregas de aceite de colza con destino a Polonia. Según el órgano jurisdiccional remitente, los bienes no se entregaron a los destinatarios declarados en los documentos fiscales, sino a otros destinatarios establecidos en dicho Estado miembro, algunos de los cuales confirmaron su recepción haciendo constar su sello y su firma en cartas de porte internacional.

10. Tras haber efectuado, el 15 de julio de 2015, una inspección tributaria en relación con los meses de febrero a mayo de 2015, la Administración tributaria competente constató que la documentación aportada por B2 Energy no acreditaba que esta sociedad cumpliera los requisitos necesarios para acogerse a la exención del IVA. Aun cuando no cuestionó que efectivamente se hubiese realizado el transporte de los bienes en cuestión con destino a otro Estado miembro, consideró que B2 Energy no había acreditado que hubiera transmitido el poder de disposición sobre esos bienes con las facultades atribuidas a su propietario a las personas designadas como destinatarios en los documentos fiscales, ni tampoco que dichos bienes se hubieran entregado a una persona registrada a efectos fiscales en otro Estado miembro. Por tanto, la Administración

tributaria consideró que B2 Energy no cumplía los requisitos necesarios para poder acogerse al derecho a la exención. En consecuencia, mediante liquidaciones de 6 de octubre de 2017, determinó que el importe del IVA debía incrementarse para los meses de febrero a mayo de 2015.

11. Mediante resolución de 21 de noviembre de 2019, la Dirección Tributaria desestimó las reclamaciones presentadas por B2 Energy contra dichas liquidaciones. El recurso interpuesto por B2 Energy contra esta resolución fue desestimado por el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga, República Checa) mediante sentencia de 18 de agosto de 2021, en la que se señalaba, en esencia, que B2 Energy ni siquiera había demostrado que los bienes en cuestión se hubiesen entregado, a través de los destinatarios declarados en los documentos fiscales, a los destinatarios que presentaba como destinatarios finales. Más concretamente, el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga) consideró que los documentos aportados no indicaban ni la persona que se había hecho cargo de los bienes en nombre del destinatario ni el destinatario al que se había entregado la mercancía. Por tanto, estimó que no era posible identificar a la persona facultada para ejercer el derecho a disponer de la mercancía como propietario.

12. B2 Energy interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en esencia, que había aportado la prueba de que se cumplían los requisitos para el ejercicio del derecho a la exención del IVA de la entrega de bienes con destino a otro Estado miembro. Adujo que los medios de prueba aportados, que, según indicó, certifican la recepción efectiva de los bienes en cuestión por sociedades distintas de las entidades declaradas en los documentos fiscales pertinentes, permiten determinar la identidad de los destinatarios a los que se transmitió el derecho a disponer de esos bienes.

13. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 9 de diciembre de 2021, *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), admitió que, en el caso de que no se acredite la identidad del proveedor, se cumplen los requisitos para acogerse al derecho a la deducción del IVA si la Administración tributaria dispone de la información necesaria para comprobar que ese proveedor tenía la condición de sujeto pasivo del IVA. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la posibilidad de transponer dicha sentencia a efectos de la apreciación del derecho a la exención del IVA de las entregas de mercancías con destino a otro Estado miembro cuando los hechos demuestren que de dichas mercancías no se hizo cargo el destinatario declarado en los documentos fiscales, sino otro destinatario que tenía la condición de sujeto pasivo.

14. En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 138, apartado 1, de la Directiva [del IVA], a la luz de la sentencia de 9 de diciembre de 2021, *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), en el sentido de que se debe denegar una solicitud de exención del [IVA] de las entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea, sin que la Administración tributaria esté obligada a demostrar que el proveedor de los bienes participase en un fraude en el IVA, en el supuesto de que dicho proveedor no haya acreditado que los bienes se entregaron a un destinatario concreto indicado en los documentos fiscales y que tuviera la condición de sujeto pasivo en ese otro Estado miembro, aun cuando a la vista de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el obligado al pago del impuesto se disponga de los datos necesarios para comprobar que el destinatario efectivo de los bienes en el otro Estado miembro tenía tal condición?»

Sobre la cuestión prejudicial

15. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, relativo a la exención de las entregas intracomunitarias, debe interpretarse en el sentido de que procede denegar la exención del IVA de un proveedor establecido en un Estado miembro, que haya entregado mercancías con destino a otro Estado miembro y que no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviera la condición de sujeto pasivo en dicho Estado miembro, aun cuando, habida cuenta de los elementos de hecho y de la información facilitada por ese proveedor, la Administración tributaria del Estado miembro de partida disponga de los datos necesarios para comprobar que la persona a la que se entregaron físicamente los bienes tuviera la condición de sujeto pasivo que actuaba como tal en el Estado miembro de llegada.

16. De entrada, se ha de recordar que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA establece la obligación para los Estados miembros de eximir las entregas de bienes que cumplan los requisitos

enumerados en dicho artículo (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 23 y jurisprudencia citada).

17. Por lo que respecta, por una parte, a la calificación de una operación como entrega intracomunitaria, del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, en relación con el artículo 131 de la misma Directiva, se desprende que están comprendidas en este concepto y están exentas, en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones de las entregas de que se trate y de evitar todo posible fraude, evasión fiscal o abuso, las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el interior de la Unión, 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.

18. A este respecto, es preciso señalar que, en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en su versión aplicable al litigio principal, la exención de una operación del IVA está supeditada al requisito de que se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer de un 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 miembro de partida de la expedición o del transporte (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 25 y jurisprudencia citada).

19. Por otra parte, según se desprende del artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, la exención de este impuesto está sujeta al requisito de que la entrega no se lleve a cabo para un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sean sujeto pasivo cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3 de esta Directiva (sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 25)

20. Con la salvedad de esos requisitos, relativos a la calidad de los sujetos pasivos, a la transmisión 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 intracomunitaria de bienes, debiéndose aclarar que el concepto de entrega intracomunitaria tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate (sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 30).

21. Por tanto, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 36).

22. Carece de pertinencia, en este contexto, la alegación de la Dirección Tributaria basada en el artículo 138, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3), que establece que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio, pero dentro de la Unión, cuando el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes está identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación del IVA al proveedor.

23. En efecto, esta disposición, introducida por la Directiva 2018/1910, no es aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

24. Por consiguiente, los requisitos establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, relativos, por un lado, a la existencia de una entrega de un Estado miembro a otro y, por otro lado, a la condición de sujeto pasivo del adquirente, según el cual el adquirente debe ser un «sujeto pasivo [...] actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto», no implican, en sí mismos, que la entrega física de los bienes en cuestión deba efectuarse al destinatario indicado en los documentos fiscales.

25. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la Administración tributaria denegó a B2 Energy la exención del IVA por considerar que esta sociedad no había acreditado que las mercancías en cuestión hubieran sido entregadas a los destinatarios declarados en los documentos fiscales ni que hubieran sido entregadas a una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro.

26. A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 38 y jurisprudencia citada).

27. En primer lugar, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA. En efecto, no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si 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 no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, debería denegársele el derecho a la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 41 y jurisprudencia citada).

28. En segundo lugar, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 42 y jurisprudencia citada). No obstante, del propio requisito al que se supedita la denegación de la exención del IVA resulta que la Administración no puede imponer requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la exención del sujeto pasivo, desde el momento en que dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales (sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 47) y, en particular, que las mercancías fueron entregadas a un sujeto pasivo que actuaba como tal.

29. A este respecto, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente se limita a preguntar al Tribunal de Justicia sobre la necesidad de acreditar la condición de sujeto pasivo del adquirente, sin referirse al supuesto de un fraude. En estas circunstancias, cabe entender que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente concierne a los medios de prueba que pueden imponerse al proveedor para demostrar que se cumplen los requisitos de la exención del IVA en una entrega de bienes a otro Estado miembro, y más concretamente al requisito relativo a la condición de sujeto pasivo del adquirente.

30. En consecuencia, es preciso recordar que, a falta de disposición en la Directiva del IVA en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta Directiva, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las operaciones intracomunitarias para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. En el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 37 y jurisprudencia citada).

31. A este respecto, procede señalar que, desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, resulta difícil para la autoridad tributaria verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio de un Estado miembro o no. Por lo tanto, la autoridad tributaria procede a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 35 y jurisprudencia citada).

32. En particular, el Tribunal de Justicia ha precisado que las obligaciones que incumben a un sujeto pasivo en materia de prueba deben determinarse en función de los requisitos establecidos expresamente al respecto por el Derecho nacional y de la práctica habitual establecida para transacciones similares (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 57 y jurisprudencia citada).

33. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente parece indicar que B2 Energy, aun cuando no demostrase que había entregado los bienes en cuestión a los destinatarios declarados, presentó a la Administración tributaria los documentos fiscales relativos a las entregas efectuadas, incluidos varios documentos adjuntos, como los albaranes de entrega, las cartas de porte internacional, los comprobantes de pesaje o los extractos de cuentas bancarias, de los que se desprende que las mercancías fueron entregadas

en otro Estado miembro donde su recepción fue certificada por entidades distintas de las declaradas por B2 Energy o de las que presentó como destinatarios finales de dichas mercancías.

34. De los términos de la resolución de remisión y del propio tenor de la cuestión planteada se desprende también que esta cuestión se basa en la premisa de que la Administración tributaria disponía de la información necesaria para comprobar, a la luz de los hechos, que los verdaderos destinatarios tenían la condición de sujeto pasivo. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente subraya que el transporte de aceite de colza de la República Checa a Polonia y su entrega a los destinatarios, no identificados por la demandante en el litigio principal en sus declaraciones tributarias, no han sido impugnados por la Administración tributaria. Indica, asimismo, que las entregas controvertidas en el litigio principal tenían por objeto bienes que, por su naturaleza, parecen destinarse a ser utilizados en el marco de una actividad económica.

35. Dicho esto, la circunstancia de que las mercancías fueran recibidas por entidades distintas de las mencionadas en los documentos fiscales podría indicar que han sido objeto de una operación comercial, por lo que el momento en que se llevó a cabo puede ser determinante para la aplicación de la exención. En efecto, la calificación como entrega intracomunitaria de la entrega efectuada por el proveedor que aplica la exención y que está incluida en los documentos fiscales depende de si el transporte puede imputarse efectivamente a dicha entrega (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 31).

36. A este respecto, procede subrayar que, a efectos de la exención del IVA, las autoridades tributarias deben tener debidamente en cuenta todos los elementos que obren en su poder, como los documentos mencionados por el órgano jurisdiccional remitente, a efectos de examinar si dichos documentos pueden justificar, en su caso, la existencia verosímil de una entrega efectiva de las mercancías transportadas a un Estado miembro distinto del Estado miembro de partida del transporte o de la expedición (véase, por analogía, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartados 66 y 67).

37. Por otra parte, a la luz del principio de neutralidad fiscal, no puede exigirse al sujeto pasivo, para que pueda ejercer su derecho a la exención del IVA, que demuestre, en todos los casos, cuando no se haya identificado al destinatario de los bienes en cuestión, que ese destinatario tiene la condición de sujeto pasivo, si de las circunstancias de hecho se desprende con certeza que dicho destinatario tenía necesariamente tal condición (véase, por analogía, la sentencia de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, apartado 40).

38. En estas circunstancias, corresponde a las autoridades tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes comprobar, sobre la base del conjunto de documentos aportados, incluidos los documentos que obraban en poder del proveedor, si concurrían los requisitos materiales para acogerse a la exención del IVA.

39. Únicamente en el supuesto de que, en consideración a las circunstancias fácticas, y pese a los elementos aportados por el sujeto pasivo, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA deberá denegarse a este último la exención del IVA, sin que la Administración tributaria esté obligada a probar que dicho sujeto pasivo ha estado implicado en un fraude del IVA.

40. A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que procede denegar la exención del IVA de un proveedor establecido en un Estado miembro, que haya entregado mercancías con destino a otro Estado miembro, cuando dicho proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en este último Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición.

Costas

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

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

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, debe interpretarse en el sentido de que procede denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido de un proveedor establecido en un Estado miembro, que haya entregado mercancías con destino a otro Estado miembro, cuando dicho proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en este último Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.