

Downloaded via the EU tax law app / web

**Asunto C-409/04**

**The Queen, a instancia de:**

**Teleos plc y otros,**

**contra**

**Commissioners of Customs & Excise**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division]

«Sexta Directiva IVA — Artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero — Adquisición intracomunitaria — Entrega intracomunitaria — Exención — Bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro — Pruebas — Medidas nacionales de lucha contra el fraude»

Conclusiones de la Abogado General Sra. J. Kokott, presentadas el 11 de enero de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 27 de septiembre de 2007

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

*[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 28 bis, ap. 3, párr. 1, y 28 quater, parte A, letra a), párr. 1]*

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

*[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 28 quater, parte A, letra a), párr. 1]*

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

*[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 28 quater, parte A, letra a), párr. 1]*

1. Los artículos 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, y 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, 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.

La condición previa para la aplicación del régimen transitorio previsto en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva 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.

Además, igual que otros conceptos que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, 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. 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.

(véanse los apartados 37, 38, 40 y 42 y el punto 1 del fallo)

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.

En primer lugar, 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 impuesto sobre el valor añadido 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.

En segundo lugar, 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. Un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del impuesto sobre el valor añadido al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente, al sistema armonizado del impuesto sobre el valor añadido, 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 impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros de destino previstos.

En tercer lugar, si los proveedores estuvieran obligados a pagar ellos mismos *a posteriori* el impuesto sobre el valor añadido, no se respetaría el principio de neutralidad fiscal, 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.

En cuarto lugar, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable por analogía, 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. 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 impuesto sobre el valor añadido. Por el contrario, 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 impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar los bienes fuera de dicho Estado.

(véanse los apartados 50, 58, 60 y 65 a 67 y el punto 2 del fallo)

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.

(véanse el apartado 72 y el punto 3 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 27 de septiembre de 2007 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Adquisición intracomunitaria – Entrega intracomunitaria – Exención – Bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro – Pruebas – Medidas nacionales de lucha contra el fraude»

En el asunto C-409/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)

(Reino Unido), mediante resolución de 6 de mayo de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de septiembre de 2004, en el procedimiento entre

**The Queen**, a instancia de:

**Teleos plc,**

**Unique Distribution Ltd,**

**Synectiv Ltd,**

**New Communications Ltd,**

**Quest Trading Company Ltd,**

**Phones International Ltd,**

**AGM Associates Ltd,**

**DVD Components Ltd,**

**Fonecomp Ltd,**

**Bulk GSM Ltd,**

**Libratech Ltd,**

**Rapid Marketing Services Ltd,**

**Earthshine Ltd,**

**Stardex (UK) Ltd**

y

**Commissioners of Customs & Excise,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de junio de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd y Stardex (UK) Ltd, por los Sres. N. Pleming y M. Conlon y por la Sra. E. Sharpston, QC, la Sra. P. Hamilton, los Sres. P. Moser y A. Young, Barristers, y por el Sr. D. Waelbroeck, avocat;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Jackson, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Anderson y la Sra. R. Haynes, Barristeis;
- en nombre del Gobierno griego, por los Sres. V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos y K. Georgiadis y por la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Jurgensen-Mercier, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. E. Fitzsimons, SC, y B. Conway, BL;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Statu;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes y la Sra. C. Lança, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de enero de 2007;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd y Stardex (UK) Ltd (en lo sucesivo, «Teleos y otros») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), autoridad competente en el Reino Unido en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), en relación con la exención de entregas intracomunitarias.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 Con arreglo al artículo 2, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal, así como las importaciones de bienes.

4 La Sexta Directiva incluye un título XVI *bis*, titulado «Régimen transitorio de tributación de los

intercambios entre los Estados miembros», que fue introducido en ella por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), y que comprende los artículos 28 *bis* a 28 decimoquinto.

5 El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva establece:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1.

[...]

3. Se considerará “adquisición intracomunitaria” de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, 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.

Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo sean expedidos o transportados a partir de un territorio tercero e importados por dicha persona en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación de los bienes. Dicho Estado miembro concederá al importador, en el sentido del artículo 21 apartado 2, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por la importación de los bienes en la medida en que el importador acredite haber satisfecho por su adquisición, el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de llegada de la expedición o de transporte de los bienes.

[...]

5. Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso:

[...]

b) La transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

[...]»

6 El artículo 28 *ter*, parte A, de la Sexta Directiva establece:

«1. Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 *bis* apartado 1, letra a), sin embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto

conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

[...]»

7 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, 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.»

8 A tenor del artículo 28 quinto, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes. La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el interior del país.»

9 El artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 nono, de la misma Directiva, establece varias obligaciones para los sujetos pasivos relativas, en particular, a la compatibilidad, la facturación, la declaración, así como el estado recapitulativo que éstos están obligados a presentar a la administración tributaria. Su apartado 8 tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

#### *Normativa nacional*

10 El artículo 30, apartado 8, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «Ley de 1994») establece lo siguiente:

«Podrá disponerse mediante reglamento la aplicación de un tipo cero a las entregas de bienes, o de los bienes que se especifiquen reglamentariamente, en los supuestos en que:

a) los Commissioners estén convencidos de que los bienes han sido o van a ser exportados a un lugar fuera de los Estados miembros o de que la entrega llevará aparejada:

i) la salida de los bienes del territorio del Reino Unido y

ii) su adquisición en otro Estado miembro por una persona sujeta al IVA por la adquisición conforme a las disposiciones legislativas de dicho Estado miembro [...]

b) concurren los requisitos que, en su caso, se establezcan reglamentariamente o que impongan los Commissioners.»

11 El artículo 134 de la Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1995) dispone:

«Cuando los Commissioners lleguen a la convicción de que:

- a) la entrega de bienes por un sujeto pasivo implica que éstos abandonen el Reino Unido;
- b) la entrega está destinada a un sujeto pasivo en otro Estado miembro;
- c) los bienes han sido trasladados a otro Estado miembro y
- d) dichos bienes no son aquellos por los que el sujeto pasivo ha optado, en aplicación del artículo 50, parte A, de la [Ley de 1994] por una sujeción al IVA sobre la base de un margen de beneficios sobre la entrega;

la entrega, siempre que reúna los requisitos que los Commissioners puedan establecer, estará sujeta al tipo impositivo cero.»

12 Otras modalidades de exención de las entregas intracomunitarias se enuncian en las Comunicaciones nos 725 y 703 que, según la resolución de remisión, tienen parcialmente fuerza de ley.

13 La Comunicación nº 703, destinada a todos los operadores económicos activos en el comercio intracomunitario, establece particularmente:

«8.4 Condiciones para aplicar el tipo impositivo cero a las entregas destinadas a otros Estados miembros

Si usted entrega bienes a clientes registrados como sujetos pasivos a efectos del IVA en otro Estado miembro de la [Unión Europea], podrá beneficiarse en el Reino Unido de un gravamen de sus entregas al tipo impositivo cero siempre que:

- haya obtenido y haga constar en sus facturas de ventas sujetas a IVA el número de identificación IVA intracomunitario, incluido el código del país de dos letras de su cliente;
- se envíen o transporten los bienes fuera del Reino Unido con destino a otro Estado miembro de la [Unión], y
- en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de entrega, obtenga y conserve documentos mercantiles válidos que demuestren que los bienes han salido del Reino Unido.

[...]

Si su cliente comunitario retira por sí mismo los bienes o adopta medidas para retirarlos y trasladarlos fuera del Reino Unido, usted deberá:

- obtener la confirmación de la forma en que los bienes saldrán del Reino Unido y saber cuál será la prueba de salida que le será emitida, y
- considerar pedir a su cliente el pago en concepto de fianza de una cantidad equivalente al IVA al que usted estará sujeto si no obtiene la prueba de salida de los bienes del Reino Unido. (La fianza podrá restituirse cuando usted haya obtenido la prueba de que los bienes han salido del Reino Unido.)»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 Teleos y otros vendieron en 2002 teléfonos móviles a la empresa Total Telecom, S.A./Ercosys Mobil, S.A. (en lo sucesivo, «TT»), domiciliada en España. Según los contratos de compraventa, el destino de las mercancías era, en la mayor parte de los casos, Francia, y, en casos concretos, España. En la práctica totalidad de los casos, los contratos se habían celebrado de conformidad con una de las cláusulas del comercio internacional establecidas por la Cámara de Comercio Internacional (las llamadas cláusulas «Incoterms 2000»), a saber «en fábrica» («ex works» o «EXW»), lo cual significa que Teleos y otros únicamente estaban obligadas a poner los bienes a disposición de TT en un almacén situado en el Reino Unido, siendo esta última sociedad responsable del resto del transporte hacia el Estado miembro acordado. El almacén pertenecía a Euro?Cellars Ltd, sociedad de depósitos aduaneros y de distribución.

15 Por cada operación, Teleos y otros recibían de TT, algunos días después de la venta, una carta de porte CMR sellada y firmada en original (carta de porte expedida sobre la base del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el protocolo de 5 de julio de 1978), en la que se describían los bienes y se indicaba la dirección de entrega, el nombre del conductor y la matrícula del vehículo. Tal carta, que contenía la firma de TT, debía certificar que los teléfonos móviles habían llegado al destino previsto.

16 En un primer momento, los Commissioners aceptaron dichos documentos como prueba de exportación de los bienes fuera del Reino Unido, de manera que las referidas entregas estaban exentas de IVA al beneficiarse de la aplicación del tipo cero, y Teleos y otros tenían derecho al reembolso del impuesto soportado. Sin embargo, con ocasión de controles posteriores, los Commissioners descubrieron que, en determinados casos, el destino indicado en las cartas de porte CMR era falso, que los transportistas indicados en ellas no existían o no efectuaban transportes de teléfonos móviles y que las matrículas de los vehículos indicados correspondían a vehículos inexistentes o que no se utilizaban para el transporte de tales mercancías. Los Comissioners concluyeron que los teléfonos móviles jamás habían salido del Reino Unido y, por consiguiente, exigieron el pago del IVA correspondiente a las referidas entregas, por importe de varios millones de GBP, si bien reconocieron que Teleos y otros no estaban implicados de ningún modo en el fraude.

17 De la resolución de remisión se desprende que existen pruebas según las cuales TT había presentado a las autoridades españolas competentes declaraciones de impuestos relativas a la adquisición intracomunitaria de teléfonos móviles. Dicha sociedad también había declarado una entrega posterior de los referidos bienes en cuanto entrega intracomunitaria exenta y había reclamado el reembolso del IVA soportado.

18 El órgano jurisdiccional remitente considera probado que Teleos y otros no tenían razón alguna para dudar de las indicaciones contenidas en las cartas de porte CMR ni de la autenticidad de éstas, que dichas sociedades no participaron en fraude alguno y no sabían que los teléfonos móviles no habían salido del Reino Unido. Además, el citado órgano jurisdiccional llegó a la conclusión de que, después de que Teleos y otros hubieran hecho investigaciones serias y en profundidad sobre TT y Euro?Cellars Ltd para asegurarse de la fiabilidad de la compradora, no disponían de ningún otro medio concreto para demostrar la falsedad de las declaraciones contenidas en las referidas cartas de porte. Tampoco podían obtener razonablemente ninguna otra prueba adicional distinta de las cartas de porte CMR, habida cuenta de la naturaleza del comercio de que se trata.

19 Teleos y otros interpusieron ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso contra las

decisiones de los Commissioners por las que se exigía el pago del IVA por el motivo de que éstas no encontraban fundamento alguno en la Sexta Directiva.

20 En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En las circunstancias pertinentes [del litigio principal], ¿debe entenderse el término "expedido" del artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva (adquisición intracomunitaria de bienes) en el sentido de que la adquisición intracomunitaria se produce cuando

a) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los bienes son entregados por el proveedor mediante su puesta a disposición del adquirente (que está registrado a efectos de IVA en otro Estado miembro), con arreglo a un contrato de compraventa EXW mediante el cual el adquirente asume la responsabilidad de trasladar los bienes a un Estado miembro diferente del de entrega, en un almacén de seguridad situado en el Estado miembro del proveedor, y los documentos contractuales u otras pruebas documentales indiquen que la intención es que los bienes sean transportados a continuación hacia un destino en otro Estado miembro, pero los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega, o

b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los bienes inician, si bien no concluyen necesariamente, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, si los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega); o

c) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se ha transmitido al adquirente y los bienes han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega en un viaje hacia un Estado miembro diferente?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que las entregas de bienes están exentas de IVA cuando

– los bienes se entreguen a un adquirente que está registrado a efectos de IVA en otro Estado miembro; y

– el adquirente contrate la adquisición de los bienes sobre la base de que, una vez que haya adquirido el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario en el Estado miembro del proveedor, deberá encargarse de transportar los bienes desde el Estado miembro del proveedor a un segundo Estado miembro, y:

a) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan sido entregados por el proveedor mediante su puesta a disposición del adquirente, con arreglo a un contrato de compraventa EXW mediante el cual el adquirente asume la responsabilidad de trasladar los bienes a un Estado miembro diferente del de entrega, en un almacén de seguridad situado en el Estado miembro del proveedor, y los documentos contractuales u otras pruebas documentales indiquen que la intención es que los bienes sean transportados a continuación hacia un destino en otro Estado miembro, pero los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega; o

b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan iniciado, si bien no necesariamente concluido, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, los bienes todavía no han abandonado físicamente el

territorio del Estado miembro de entrega); o

c) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan salido del territorio del Estado miembro de entrega en un viaje hacia un segundo Estado miembro; o

d) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y pueda acreditarse asimismo que los bienes han llegado efectivamente al Estado miembro de destino?

3) En las circunstancias pertinentes [del litigio principal], cuando un proveedor que actúe de buena fe, tras haber presentado una solicitud de devolución, haya ofrecido a las autoridades competentes de su Estado miembro pruebas objetivas que, en el momento de su recepción, confirmasen aparentemente su derecho a obtener una exención sobre determinados bienes con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y las autoridades competentes hayan aceptado inicialmente dichas pruebas a efectos de la exención, ¿en qué circunstancias, en su caso, pueden las autoridades competentes del Estado miembro de entrega, no obstante, exigir posteriormente al proveedor el pago del IVA correspondiente a dichos bienes cuando reciban nuevas pruebas que a) pongan en duda la validez de las anteriores pruebas o b) demuestren que las pruebas presentadas eran sustancialmente falsas, si bien sin conocimiento o implicación del proveedor?

4) ¿Se ve afectada la respuesta a la tercera cuestión prejudicial por el hecho de que existan pruebas de que el adquirente presentó declaraciones ante las autoridades tributarias del Estado miembro de destino, en la medida en que en dichas declaraciones se incluyeron como adquisiciones intracomunitarias las adquisiciones objeto de dichas solicitudes, el adquirente anotó una cantidad supuestamente en concepto de impuesto de adquisición y dedujo asimismo dicha cantidad como impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Observaciones previas*

21 Con carácter preliminar, es preciso recordar que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se inscriben dentro del contexto del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, instaurado el 1 de enero de 1993 por la Directiva 91/680 con vistas a la abolición de las fronteras interiores. Desde dicha fecha, están suprimidos definitivamente los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación para los intercambios entre los Estados miembros (considerandos segundo y tercero de la citada Directiva).

22 En efecto, al haber comprobado que no se reunían aún las condiciones que habrían permitido establecer el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados, sin que ello afectase al principio de atribución del ingreso fiscal al Estado miembro donde se produzca el consumo final, el legislador comunitario estableció, mediante el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, un régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros basado en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes (considerandos séptimo y décimo de la Directiva 91/680).

23 Debe observarse a este respecto que una entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate.

24 Por tanto, toda adquisición intracomunitaria 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 tiene como corolario una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva (sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, apartado 29).

25 De ello resulta que la exención de una entrega intracomunitaria correlativa a una adquisición intracomunitaria permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

#### *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<sup>bis</sup>, 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 eximen 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.

## **Costas**

73 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 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.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.