

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 18 de mayo de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 314 — Régimen del margen de beneficio — Requisitos para su aplicación — Denegación por las autoridades tributarias nacionales a un sujeto pasivo del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio — Menciones en las facturas relativas tanto a la aplicación por el proveedor del régimen del margen de beneficio como a la exención del IVA — No aplicación por el proveedor del régimen del margen de beneficio a la entrega — Indicios que permiten sospechar la existencia de irregularidades o de fraude en la entrega»

En el asunto C-624/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), mediante resolución de 2 de noviembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

«Litdana» UAB

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con intervención de:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. E. Juhász, Presidente de Sala, y el Sr. C. Vajda (Ponente) y la Sra. K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de enero de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Litdana» UAB, por el Sr. P. Gruodis, advokatas;
- en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. K. Dieninis, la Sra. D. Stepanienė y el Sr. D. Kriaušėnas, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno chipriota, por las Sras. K.-K. Kleanthous y E. Symeonidou, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė, 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 226, puntos 11 y 14, y del artículo 314, letras a) y d), 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Litdana» UAB y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Dirección Nacional de Tributos del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Dirección Nacional de Tributos»), en relación con la negativa de esta autoridad a concederle el derecho a aplicar el régimen de tributación del margen de beneficio para calcular el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a la venta de vehículos de ocasión adquiridos a una empresa danesa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El considerando 51 de la Directiva IVA indica lo siguiente:

«Conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.»

4 Con arreglo al artículo 226 de esta Directiva:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

11) en caso de exención, la referencia a la disposición aplicable de la presente Directiva o a la disposición nacional correspondiente, o cualquier otra referencia que indique que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta;

[...]

14) en caso de aplicación de uno de los regímenes especiales aplicables en el ámbito de los bienes de ocasión, de los objetos de arte, de colección o de antigüedades, la mención “Régimen especial — Bienes de ocasión”, “Régimen especial — Objetos de arte” o “Régimen especial — Objetos de colección o antigüedades”;

[...]»

5 Según el artículo 313, apartado 1, de la mencionada Directiva:

«Los Estados miembros aplicarán a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente subsección.»

6 El artículo 314 de esa misma Directiva establece lo siguiente:

«El régimen del margen de beneficio es aplicable a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Comunidad por una de las siguientes personas:

- a) una persona que no sea sujeto pasivo;
- b) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 136;
- c) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de la franquicia para las pequeñas empresas establecida en los artículos 282 a 292 y se refiera a un bien de inversión;
- d) otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al IVA con arreglo al presente régimen especial.»

7 A tenor del artículo 315 de la Directiva IVA:

«La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 314 estará constituida por el margen de beneficio aplicado por el sujeto pasivo revendedor, del que se habrá deducido la cuota del IVA correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio del sujeto pasivo revendedor es igual a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra.»

8 Según el artículo 323 de la Directiva IVA:

«El sujeto pasivo no podrá deducir del impuesto que le corresponda el IVA adeudado o pagado por los bienes que le haya entregado o le vaya a entregar un sujeto pasivo revendedor, cuando la entrega de dichos bienes por el sujeto pasivo revendedor esté sujeta al régimen del margen de beneficio.»

9 El artículo 325 de esta Directiva dispone lo siguiente:

«El sujeto pasivo revendedor no podrá indicar por separado en la factura que expida, el IVA correspondiente a las entregas de bienes sujetas al régimen del margen de beneficio.»

Derecho lituano

10 El artículo 106 de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n.º IX-751 (Ley n.º IX-751 de la República de Lituania del impuesto sobre el valor añadido), de 5 de marzo de 2002 (Žin., 2002, n.º 35-1271), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone cuanto sigue:

«1. El sujeto pasivo del IVA que entregue bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, en el sentido de dicho artículo, deberá calcular el IVA correspondiente a los bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades suministrados con arreglo a las normas establecidas en la presente sección. Las disposiciones de dicha sección se aplicarán a los sujetos pasivos del IVA que, en el marco de sus actividades económicas, realicen con carácter permanente entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades. Si el sujeto pasivo del IVA entrega sus propios activos fijos materiales de ocasión, se considerará que cumple, con respecto a esas transacciones, los requisitos de este apartado relativos a la realización con carácter permanente de la entrega de bienes de ocasión.

2. Las disposiciones de esta sección se aplicarán cuando el sujeto pasivo del IVA entregue sin IVA bienes de ocasión, objetos de arte, de colección y/o antigüedades adquiridos en el territorio de la Unión Europea, así como bienes de ocasión, objetos de arte, de colección y/o antigüedades a cuya adquisición se aplicase este régimen especial de imposición, o vehículos de ocasión a los que se aplicasen en el Estado miembro de expedición, en el momento de su adquisición, las disposiciones transitorias especiales aplicables en dicho Estado miembro a los vehículos de ocasión. [...]»

11 El artículo 107, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA dispone:

«1. Cuando se entreguen los bienes a los que se refiere el artículo 106, apartado 2, de [la Ley del IVA], constituirá la base imponible el margen del vendedor, calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

2. El margen del vendedor se calculará restando de la contraprestación (excluido el propio IVA) que haya recibido o deba recibir el vendedor por los bienes entregados el importe (IVA incluido) que hubiese pagado o deba pagar a su proveedor en el momento de la adquisición de dichos bienes. Si se entregan bienes importados por el sujeto pasivo del IVA, se deducirá además el importe de los derechos de importación, impuestos sobre la importación y el IVA sobre las importaciones que gravan dichos bienes.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Litdana se dedica con carácter permanente a la venta de automóviles de ocasión. En el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de octubre de 2012, adquirió de Handicare Auto A/S, una sociedad danesa, vehículos de ocasión que revendió a personas físicas y jurídicas. Todas las facturas relativas a los vehículos de ocasión adquiridos remitían a los artículos 69 a 71 de la Ley danesa del IVA e indicaban, además, que los vehículos vendidos estaban exentos de IVA. Al revenderlos, Litdana aplicó a los vehículos en cuestión el régimen del margen de beneficio a que se refiere el artículo 106, apartado 2, de la Ley del IVA.

13 Litdana fue sometida por la Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección de tributos del distrito de Klaipėda, Lituania; en lo sucesivo, «Inspección regional de tributos») a una inspección tributaria referida al período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de octubre de 2012 en lo relativo al cálculo del IVA. Dicha inspección dio lugar a un informe de inspección fechado el 28 de abril de 2014 en el que la Inspección regional de tributos declaró que Litdana había aplicado sin ninguna base el régimen del margen de beneficio a los 25 vehículos de ocasión

que había adquirido de Handicare Auto y que había revendido a personas físicas y jurídicas, al no haber aplicado Handicare Auto el régimen del margen de beneficio a los vehículos vendidos. Por tanto, la Inspección regional de tributos exigió a Litdana el abono de 15 745,48 euros en concepto de IVA.

14 El 23 de junio de 2014, la Inspección regional de tributos aprobó el acta de inspección y ordenó a Litdana que pagara 15 745,48 euros de IVA y 3 141,76 euros de intereses de demora, así como una multa que ascendía a 1 574,66 euros. Mediante resolución de 21 de agosto de 2014, la Dirección Nacional de Tributos confirmó esa resolución.

15 Litdana recurrió ante la Mokestininių komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión de controversias en materia tributaria del Gobierno de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Comisión de controversias en materia tributaria») a fin de que anulara las resoluciones de la Inspección regional de tributos y de la Dirección Nacional de Tributos.

16 Mediante resolución de 31 de octubre de 2014, la Comisión de controversias en materia tributaria ratificó la resolución de la Dirección Nacional de Tributos, si bien eximió a Litdana del abono de los intereses de demora.

17 Litdana recurrió en apelación esas distintas resoluciones ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania).

18 El tribunal remitente puntualiza que las autoridades tributarias lituanas denegaron a Litdana la aplicación del régimen del margen de beneficio teniendo únicamente en cuenta la información facilitada por la Administración tributaria danesa, según la cual, Handicare Auto no había aplicado el régimen del margen de beneficio a la entrega de los vehículos en cuestión. De este modo, por una parte, la Dirección Nacional de Tributos no tuvo en cuenta que las facturas presentadas por Handicare Auto indicaban que los vehículos vendidos estaban exentos del IVA y remitían a los artículos 69 a 71 de la Ley danesa del IVA y, por otra parte, la Comisión de controversias en materia tributaria estimó que Litdana, demostrando diligencia, debería haberse dirigido a Handicare Auto para que le confirmara que dichos vehículos se habían vendido con arreglo al régimen del margen de beneficio o debería haber preguntado a las autoridades tributarias danesas si dicha sociedad había transmitido a la base de datos electrónica del Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES) los datos relativos a la entrega de los vehículos en cuestión.

19 Por consiguiente, se plantea ante el tribunal remitente la cuestión de si un sujeto pasivo, que ha recibido una factura en la que figuran unas menciones relativas tanto al régimen del margen de beneficio como a la exención del IVA, tiene derecho a aplicar dicho régimen, al que se refiere el artículo 314 de la Directiva IVA, pese a que de una inspección posterior llevada a cabo por las autoridades tributarias resulta que el sujeto pasivo revendedor que suministró los bienes en cuestión no había aplicado ese mismo régimen.

20 En estas circunstancias, el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Ha de autorizarse, con arreglo [al artículo] 314, letra a), y [al artículo] 226, punto 11, de la Directiva [IVA], así como con arreglo [al artículo] 314, letra d), y [al artículo] 226, punto 14, de dicha Directiva, una normativa nacional y/o una práctica nacional basada en ella que impiden a un sujeto pasivo aplicar el régimen del margen de beneficio en materia de IVA cuando, con ocasión de una inspección realizada por la autoridad tributaria, resultó que en las facturas del IVA relativas a los bienes entregados figuraban información o datos incorrectos sobre la aplicación del régimen

del margen de beneficio en materia de IVA y/o sobre la exención del IVA, pero el sujeto pasivo no lo sabía ni podía saberlo?

2) ¿Debe entenderse e interpretarse lo dispuesto en el artículo 314 de la Directiva [IVA] en el sentido de que, aunque la factura del IVA indique que los bienes están exentos del IVA (artículo 226, punto 11, de la Directiva [IVA]) y/o que el vendedor aplicó el régimen del margen de beneficio para entregar los bienes (artículo 226, punto 14, de la Directiva [IVA]), el sujeto pasivo únicamente adquiere el derecho a aplicar el régimen del IVA del margen de beneficio si el proveedor de los bienes aplica efectivamente dicho régimen y cumple debidamente sus obligaciones en materia de abono del IVA (abona en su Estado el IVA sobre el margen de beneficio)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

21 No se discute que la mención «*Sections 69-71*», que remite a las disposiciones pertinentes del Derecho danés y que figura en las facturas recibidas por Litdana, debe entenderse en el sentido de que se corresponde, en esencia, con la mención «Régimen especial — Bienes de ocasión» que, en virtud del artículo 226, punto 14, de la Directiva IVA, es obligatoria en las facturas en caso de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes de ocasión. Además, ni de la resolución de remisión ni de las observaciones presentadas por las partes en el litigio principal ante el Tribunal de Justicia se desprende que se plantee en el litigio principal la cuestión de si las facturas recibidas por Litdana cumplen los requisitos establecidos en el artículo 226 de la Directiva IVA.

Sobre las cuestiones prejudiciales

22 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 314 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen a un sujeto pasivo, que ha recibido una factura en la que figuran unas menciones relativas tanto al régimen del margen de beneficio como a la exención del IVA, el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio si de una inspección posterior llevada a cabo por dichas autoridades resulta que el sujeto pasivo revendedor que suministró los bienes de ocasión no había aplicado efectivamente ese régimen a la entrega de dichos bienes.

23 Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor al realizar la entrega de bienes de ocasión como los del litigio principal es un régimen especial del IVA que constituye una excepción al régimen general de la Directiva IVA. Por tanto, el artículo 314 de dicha Directiva, que identifica los casos de aplicación de este régimen especial, debe ser objeto de una interpretación estricta (véase la sentencia de 19 de julio de 2012, *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

24 Como resulta de los artículos 314 y 315 de la Directiva IVA, el régimen del margen de beneficio permite a un sujeto pasivo revendedor aplicar el IVA únicamente sobre el margen de beneficio que obtuvo al revender bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades adquiridos de alguna de las personas mencionadas en el artículo 314, letras a) a d), de la Directiva IVA, margen de beneficio que corresponde a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra.

25 Como se deduce del considerando 51 de la Directiva IVA, el objetivo del régimen del margen de beneficio consiste, precisamente, en evitar la doble imposición y las distorsiones de la

competencia entre sujetos pasivos en el ámbito de los bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, apartado 47 y jurisprudencia citada).

26 En efecto, gravar sobre la totalidad del precio de venta la entrega de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades por un sujeto pasivo revendedor, cuando el precio al que éste adquirió dichos bienes incorpora una cuota de IVA que fue abonada por una persona incluida en uno de los grupos contemplados en el artículo 314, letras a) a d), de dicha Directiva y que ni esta persona ni el sujeto pasivo revendedor han podido deducir, implica una doble imposición (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, apartado 48 y jurisprudencia citada).

27 Los requisitos que deben cumplirse para permitir a un sujeto pasivo aplicar el régimen del margen de beneficio se establecen en el artículo 314 de la Directiva IVA. Este artículo, además de precisar los tipos de bienes que un sujeto pasivo revendedor puede entregar en el régimen del margen de beneficio, recoge, en sus letras a) a d), la lista de personas a las que debe dirigirse para adquirir dichos bienes que le permiten, así, aplicar ese régimen especial. Todas esas personas tienen en común no haber podido deducirse en absoluto el impuesto soportado al comprar dichos bienes y, por lo tanto, haber soportado toda la carga del impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, apartado 37).

28 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que en las facturas que Litdana recibió de Handicare Auto figuraban unas menciones relativas tanto al régimen del margen de beneficio como a la exención del IVA. Así, en la factura n.º 96681, incluida en los autos remitidos al Tribunal de Justicia y que constituye un ejemplo tipo de factura emitida por Handicare Auto para las entregas de bienes de que se trata en el litigio principal, figuran, además de las menciones relativas a la fecha de emisión de la factura, al número de identificación del IVA con el que Handicare Auto entregó los bienes, al nombre completo y dirección de esta sociedad, a la cantidad y naturaleza de los bienes entregados, al precio unitario, al precio «*Total DKK*», al importe de IVA igual a «0» y al importe «*Total DKK incl. VAT*», las menciones «*Sections 69-71*» y «*Free of VAT*».

29 De la resolución de remisión resulta que la indicación de la mención que figura en las facturas emitidas por Handicare Auto relativa a la aplicación del régimen del margen de beneficio era incorrecta, pues tras una inspección realizada por las autoridades tributarias resultó que Handicare Auto no había aplicado efectivamente el citado régimen a la entrega de los vehículos de ocasión en cuestión. De ello dedujeron dichas autoridades que Litdana no tenía derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio al no cumplirse los requisitos para aplicar dicho régimen, motivo por el cual pidieron posteriormente a Litdana que abonase el importe del IVA aplicable.

30 A este respecto, es preciso señalar que el supuesto de aplicación del régimen del margen de beneficio contemplado en el artículo 314, letra d), de la Directiva IVA está supeditado al requisito de que los bienes mencionados en el citado artículo se entreguen al sujeto pasivo por otro sujeto pasivo revendedor que hubiese aplicado ese régimen especial a la entrega, requisito que no concurría en el caso de autos. Además, de las indicaciones que figuran en la resolución de remisión en modo alguno se deduce que la situación del litigio principal estuviese incluida en alguno de los demás supuestos de aplicación de dicho régimen previsto en el citado artículo 314.

31 En este contexto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano

Previti y otros, C?131/13, C?163/13 y C?164/13, EU:C:2014:2455, apartado 43).

32 En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha deducido de lo anterior, en el marco de reiterada jurisprudencia sobre el derecho a la deducción del IVA previsto en la Directiva IVA, que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva. En segundo lugar, ha declarado que la consecuencia de un abuso o de un fraude también se aplica, en principio, al derecho a la exención por una entrega intracomunitaria (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 54). Por último, el Tribunal de Justicia ha afirmado que, en la medida en que una denegación eventual de un derecho derivado de la Directiva IVA refleja el principio general de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C?131/13, C?163/13 y C?164/13, EU:C:2014:2455, apartado 46).

33 Según reiterada jurisprudencia, así ocurre no sólo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véanse, en materia de derecho a deducción, la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, apartados 38 a 40; en materia de derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 54; y, en materia de devolución del IVA, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C?131/13, C?163/13 y C?164/13, EU:C:2014:2455, apartados 49 y 50).

34 Así pues, no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 48 y jurisprudencia citada).

35 En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a la deducción establecido en la Directiva IVA sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA. En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).

36 De ello se infiere que, aun cuando no concurriesen todos los requisitos materiales que dan derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria o a la deducción del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que no cabe denegar dicho derecho a un sujeto pasivo que ha actuado de buena fe y adoptado toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C?409/04, EU:C:2007:548, apartado 68, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartados 47 a 50 y 55).

37 Las consideraciones recordadas en los apartados 32 a 35 de la presente sentencia son pertinentes en caso de que las autoridades o los órganos jurisdiccionales nacionales denieguen el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, al que se refiere el artículo 314 de la Directiva IVA, extremo sobre el que concuerdan todas las partes e interesados que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia.

38 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer un derecho conferido por la Directiva IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende esencialmente de las circunstancias de dicho caso (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartados 53, 54 y 59, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 53).

39 Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartado 60).

40 Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio que, por un lado, verifique, en particular, que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio de ese derecho cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartado 61).

41 En efecto, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los operadores para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los operadores que hayan cometido tales irregularidades o fraudes (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C?80/11 y C?142/11, EU:C:2012:373, apartado 62).

42 Por consiguiente, corresponde al tribunal remitente apreciar, a la luz de los principios contenidos en los apartados 37 a 41 de la presente sentencia, si Litdana actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que razonablemente podían exigírsele para asegurarse de que las operaciones que efectuó no estaban implicadas en un fraude fiscal.

43 Entre los elementos y las circunstancias de hecho que el tribunal remitente puede tomar en consideración a este respecto podrá figurar el hecho de que no queda acreditado que Litdana supiese que Handicare Auto no había aplicado efectivamente el régimen del margen de beneficio

a las entregas controvertidas en el litigio principal. En cualquier caso, este extremo no se deduce en modo alguno de la resolución de remisión.

44 En cuanto a si Litdana adoptó todas las medidas necesarias para asegurarse de que las operaciones que efectuó no estaban implicadas en un fraude fiscal, el tribunal remitente podrá tener en cuenta, en su apreciación global, que las entregas controvertidas en el litigio principal parecen inscribirse en una larga relación comercial entre Litdana y Handicare Auto, en cuyo contexto Litdana cuidó en el pasado de verificar, ante las autoridades tributarias, el significado de la mención *Sections 69-71*» presente en las facturas emitidas por Handicare Auto y recibió la confirmación de las citadas autoridades de que las facturas en las que figuraba esa mención constituían una prueba suficiente que le permitía aplicar el régimen del margen de beneficio. Pues bien, en tales circunstancias, sería contrario al principio de proporcionalidad exigir que el sujeto pasivo verifique sistemáticamente en cada entrega que el proveedor ha aplicado efectivamente el régimen del margen de beneficio, al menos cuando no existe ningún indicio que permita sospechar la existencia de irregularidades o de fraude en el sentido del apartado 39 de la presente sentencia.

45 Por lo que respecta a si, en el litigio principal, existen indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de fraude, es preciso señalar que el Gobierno lituano admitió en la vista, en respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, que la mera indicación de la mención *Sections 69-71*» que figura en las facturas recibidas por Litdana no constituye, aisladamente considerada, un indicio que debiera haberle hecho sospechar la existencia de irregularidades o de fraude. Para el citado Gobierno, lo que constituye un indicio de la existencia de irregularidades o de fraude en el sentido del apartado 39 de la presente sentencia es el hecho de indicar simultáneamente en las facturas las menciones *Sections 69-71*» y *Free of VAT*».

46 Sobre este particular, si bien es cierto que esta doble mención mantiene cierta ambigüedad, pues parece remitir tanto a las normas que gravan la entrega sobre la base del margen de beneficio del revendedor como a las que la eximen del IVA, es preciso no obstante señalar, como hace la Comisión Europea, que no está claro que esa doble mención pueda hacer sospechar a un operador atento, que no sea experto en materia de IVA, la existencia de irregularidades o de fraude cometidos por un operador anterior. En efecto, no se excluye que el sujeto pasivo pueda interpretar esa misma doble mención como la confirmación de que la entrega fue realizada, en virtud del artículo 314, letra d), de la Directiva IVA, por otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega por ese otro sujeto pasivo hubiese estado sujeta al IVA con arreglo al régimen del margen de beneficio. Como puso de manifiesto Litdana en la vista, el sujeto pasivo también puede interpretar tanto la mención relativa a la exención del IVA como la relativa al régimen del margen de beneficio que figuran en las facturas controvertidas en el litigio principal como la confirmación de que sólo se grava el margen del revendedor quedando exento el valor de los bienes en cuestión, extremo que el tribunal remitente ha de verificar.

47 Además, y sin perjuicio de la comprobación por el tribunal remitente, el sujeto pasivo también puede interpretar la mención *Free of VAT*», junto con las menciones *Sections 69-71*» y «*Total DKK incl. VAT*» que figuran en esas facturas, en el sentido de que confirma que, en la aplicación del régimen del margen de beneficio, de conformidad con el artículo 323 de la Directiva IVA, el sujeto pasivo no puede deducir el impuesto soportado al adquirir los bienes en cuestión, o incluso en el sentido de que se trata de entregas sujetas a dicho régimen, en cuyo marco, con arreglo al artículo 325 de la citada Directiva, las facturas emitidas por el sujeto pasivo revendedor no podrán mostrar por separado el IVA correspondiente a las entregas.

48 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 314 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de

que se opone a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen a un sujeto pasivo, que ha recibido una factura en la que figuran unas menciones relativas tanto al régimen del margen de beneficio como a la exención del IVA, el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, aun cuando de una inspección posterior llevada a cabo por dichas autoridades resulte que el sujeto pasivo revendedor que suministró los bienes de ocasión no había aplicado efectivamente dicho régimen a la entrega de esos bienes, a menos que las autoridades competentes acrediten que el sujeto pasivo no actuó de buena fe o no adoptó todas las medidas razonables en su poder para asegurarse de que la operación que efectuaba no le conducía a participar en un fraude fiscal, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

Costas

49 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 Novena) declara:

El artículo 314 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen a un sujeto pasivo, que ha recibido una factura en la que figuran unas menciones relativas tanto al régimen del margen de beneficio como a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, aun cuando de una inspección posterior llevada a cabo por dichas autoridades resulte que el sujeto pasivo revendedor que suministró los bienes de ocasión no había aplicado efectivamente dicho régimen a la entrega de esos bienes, a menos que las autoridades competentes acrediten que el sujeto pasivo no actuó de buena fe o no adoptó todas las medidas razonables en su poder para asegurarse de que la operación que efectuaba no le conducía a participar en un fraude fiscal, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: lituano.