

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 6 de septiembre de 2012 (*)

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Requisitos para la exención de una operación intracomunitaria caracterizada por la obligación del adquirente de garantizar el transporte del bien del que dispone con las facultades del propietario a partir del momento de la carga — Obligación del vendedor de acreditar que el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega — Cancelación, con efecto retroactivo, del número de identificación del adquirente a efectos del IVA»

En el asunto C-273/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Baranya Megyei Bíróság (Hungria), mediante resolución de 18 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de junio de 2011, en el procedimiento entre

Mecsek-Gabona Kft

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. U. Løhmus (Ponente), A. Rosas, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. K. Sztranc-Szawiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de mayo de 2012; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M.Z. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. V. Bottka, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO L 326, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Mecsek-Gabona Kft (en lo sucesivo, «Mecsek-Gabona») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección regional tributaria de Dél-dunántúl; en lo sucesivo, «Főigazgatóság»), en relación con la negativa de esta administración a reconocer a la demandante en el litigio principal una exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») respecto de una operación que calificó de entrega intracomunitaria de bienes.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3 La Directiva 2006/112, conforme a sus artículos 411 y 413, derogó y sustituyó, a partir del 1 de enero de 2007, la normativa de la Unión que estaba vigente en materia de IVA, en particular 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).

4 El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...]

5 A tenor del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

6 El título IX de la citada Directiva, titulado «Exenciones», contiene diez capítulos; el capítulo 1 se refiere a las disposiciones generales. El artículo 131, único artículo de este capítulo, preceptúa lo siguiente:

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

7 El artículo 138, incardinado en el capítulo 4 del mencionado título IX, que lleva la rúbrica «Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias», establece en su apartado 1 lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

8 Las disposiciones de los artículos 131 y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 reproducen esencialmente el contenido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18).

9 El título XI de la Directiva 2006/112, bajo el epígrafe «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», contiene entre otros un capítulo 2, titulado «Identificación», y un capítulo 3, titulado «Facturación».

10 El referido capítulo 2 contiene, en particular, el artículo 214, que es del siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

[...]

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

[...]»

11 El artículo 220, incluido en el capítulo 3 del mismo título, estipula lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

[...]

3) para las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el artículo 138;

[...]».

12 El artículo 226, inscrito en el mencionado capítulo 3, prescribe lo siguiente:

«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:

[...]

4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el

artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;

[...]»

Derecho húngaro

13 El artículo 89, apartado 1, de la általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, Magyar Közlöny 2007/128 (Ley nº CXXVII de 2007, del IVA), presenta la siguiente redacción:

«Quedarán exentas –sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3– las entregas de bienes expedidos o transportados de un modo demostrable desde Hungría al extranjero, pero dentro de la Comunidad, con independencia de que la expedición o el transporte se efectúen por el vendedor, por el adquirente o por un tercero que actúe por cuenta de cualquiera de ellos, para otro sujeto pasivo que no actúe en tal condición en Hungría, sino en otro Estado miembro de la Comunidad, o bien para una persona jurídica que, sin ser sujeto pasivo, esté registrada en otro Estado miembro de la Comunidad y quede obligada al pago del impuesto.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 Mecsek-Gabona es una sociedad húngara cuya actividad principal es el comercio al por mayor de cereales, de tabaco, de semillas y de forraje.

15 El 28 de agosto de 2009, dicha sociedad celebró un contrato de compraventa con Agro-Trade S.R.L. (en lo sucesivo, «Agro-Trade»), sociedad domiciliada en Italia, relativo a 1.000 toneladas de colza, con un margen de variación de +/- 10 %, a un precio de 71.500 HUF por tonelada, a efectos de una entrega de bienes intracomunitaria exenta del IVA.

16 En las cláusulas relativas a las modalidades de ejecución del contrato, las partes pactaron que la ejecución de éste, en lo referente a la cantidad, se haría en función del peso cargado en las instalaciones del vendedor en Szentlőrinc (Hungría), según lo acreditado por las notas de pesaje y las facturas expedidas sobre la base de éstas. El adquirente asumía la obligación de proporcionar el medio de transporte y de transportar la mercancía a otro Estado miembro.

17 Antes de efectuar el transporte, el adquirente había comunicado las matrículas de los vehículos que iban a acudir a las instalaciones de Mecsek-Gabona para transportar la mercancía. Una vez pesados los vehículos, se anotaron las cantidades de productos compradas en las cartas de porte CMR (documentos de transporte emitidos 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) y los transportistas presentaron los documentos de transporte, que cumplimentaron. El vendedor hizo una copia del primer ejemplar de tales cartas de porte cumplimentadas, quedando el original en poder de los transportistas. Las cuarenta cartas de porte CMR, cuyos números de serie eran correlativos, fueron remitidas al vendedor mediante correo desde la dirección postal del comprador en Italia.

18 El 4 de septiembre de 2009 se emitieron dos facturas relativas a la compraventa exenta del IVA controvertida en el litigio principal, la primera por importe de 34.638.175 HUF y la segunda por importe de 34.555.235 HUF, por 484,45 toneladas y 483,29 toneladas de colza, respectivamente. El importe de la primera factura fue satisfecho algunos días después de la entrega por una persona física de nacionalidad húngara, que ingresó dicha cantidad en la cuenta de Mecsek-Gabona. En cambio, la segunda factura, que debía abonarse dentro de los ocho meses siguientes a la entrega, no fue pagada.

19 Una consulta al registro de sujetos pasivos que hizo la demandante en el litigio principal, el 7 de septiembre de 2009, puso de manifiesto que, en tal fecha, Agro-Trade tenía un número de identificación a efectos del IVA.

20 Al comprobar la declaración fiscal de Mecsek-Gabona, la autoridad tributaria húngara remitió una solicitud de información a las autoridades italianas, conforme al artículo 5, apartado 1, del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264, p. 1). Según la información transmitida por estas autoridades, Agro-Trade era ilocalizable y la dirección del domicilio social que se había declarado correspondía a una casa particular. Ninguna sociedad con ese nombre había tenido tal dirección. Dado que nunca había pagado el IVA, la autoridad tributaria italiana tampoco tenía conocimiento de Agro-Trade. El 14 de enero de 2010, el número italiano de identificación a efectos del IVA de esta sociedad había sido cancelado del registro con efecto retroactivo al 17 de abril de 2009.

21 Sobre la base de todos estos elementos, la autoridad tributaria húngara de primera instancia consideró que Mecsek-Gabona no había logrado demostrar, en el curso del procedimiento tributario, la realidad de una entrega intracomunitaria de bienes que estuviera exenta del IVA y declaró, mediante resolución de 7 de septiembre de 2010, la existencia de una deuda tributaria a cargo de dicha sociedad que ascendía a 17.298.000 HUF por el IVA correspondiente al mes de septiembre de 2009, incrementada con una multa de 1.730.000 HUF y un recargo de mora de 950.000 HUF.

22 Mediante resolución de 18 de enero de 2011, la Főigazgatóság confirmó la resolución adoptada por la autoridad tributaria de primera instancia al estimar que Mecsek-Gabona tenía que haber dispuesto de un documento que acreditara la expedición de la mercancía y su transporte a otro Estado miembro. Afirmó que, como dicha sociedad no podía presentar semejante documento durante el procedimiento de control, o el documento que presentaba no podía considerarse fehaciente, era deudora del IVA correspondiente a la compraventa controvertida en el litigio principal, salvo que hubiera realizado la transacción de buena fe.

23 Según la Főigazgatóság, Mecsek-Gabona debería haber tomado más precauciones. Así pues, no tenía que haberse limitado a comprobar que la mercancía había sido expedida, sino que debió asegurarse también de que ésta había llegado a su destino.

24 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la demandante en el litigio principal solicita que se anule tanto la resolución de la Főigazgatóság como la resolución adoptada por la autoridad tributaria de primera instancia. Alega que no cabía reprocharle ninguna negligencia, ya sea al celebrar el contrato, ya al ejecutarlo, puesto que el 7 de septiembre de 2009 había comprobado el número de identificación a efectos del IVA de Agro-Trade, que existía realmente, y se le habían remitido también las cartas de porte CMR desde la dirección italiana del adquirente. Mecsek-Gabona añadió que no podía conocer el hecho de que la autoridad tributaria italiana hubiera cancelado, el 14 de enero de 2010 y con efecto retroactivo al 17 de abril de 2009, ese número de identificación y que tal cancelación no podía, por tanto, tener ninguna influencia al respecto.

25 La Főigazgatóság solicita que se desestime la demanda de Mecsek-Gabona ratificándose en su afirmación de que esta sociedad sólo podía aplicar la exención del IVA a la entrega controvertida en el litigio principal si se cercioraba no sólo de la expedición de la mercancía, sino también de que ésta llegaba a su destino.

26 El Baranya Megyei Bíróság considera necesaria la interpretación del artículo 138 de la

Directiva 2006/112 para poder determinar qué pruebas bastan para acreditar que se ha efectuado una entrega de bienes exenta del IVA y pronunciarse sobre la cuestión de en qué medida el vendedor, cuando no garantiza él mismo el transporte, responde por la conducta del adquirente. Invocando la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, Rec. p. I-7797), el órgano jurisdiccional remitente pide asimismo que se dilucide si el hecho de que el número de identificación a efectos del IVA de Agro-Trade se cancelara después de la entrega del bien puede dar lugar a que se cuestione la buena fe de la demandante en el litigio principal y concluir que no existe una entrega exenta del IVA.

27 En tales circunstancias, el Baranya Megyei Bíróság decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

3) ¿Puede ponerse en duda que la entrega de bienes esté exenta del IVA únicamente por el hecho de que las autoridades tributarias de otro Estado miembro cancelen retroactivamente, con efectos a un momento anterior a la entrega de bienes, el número de identificación fiscal comunitario del adquirente?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

28 Mediante las dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se determine si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la autoridad tributaria de un Estado miembro deniegue a un vendedor establecido en ese Estado miembro la concesión de una exención del IVA por una entrega intracomunitaria, en circunstancias en las que, por un lado, el derecho a disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite, en el territorio de dicho Estado miembro, a un adquirente establecido en otro Estado miembro que tiene, en el momento de realizarse la operación, un número de identificación a efectos del IVA en ese otro Estado miembro y que se encarga del transporte de los bienes a ese Estado y, por otro lado, el vendedor se cerciora de que los vehículos matriculados en el extranjero cargan los bienes en sus almacenes y dispone de las cartas de porte CMR, remitidas por el adquirente desde el Estado miembro de destino, como prueba de que los bienes han sido transportados fuera del Estado miembro del vendedor.

29 Procede comenzar recordando que una entrega intracomunitaria, que constituye el corolario de la adquisición intracomunitaria, está exenta del IVA si reúne los requisitos a que se refiere el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 (véanse, en este sentido, las sentencias Teleos y otros, antes citada, apartado 28, y de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645,

apartado 26).

30 En virtud de la citada disposición, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

31 Según reiterada jurisprudencia, la exención de la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el vendedor 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 (véanse las sentencias *Teleos* y otros, antes citada, apartado 42; de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 23; de 7 de diciembre de 2010, *R.*, C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 41, y de 16 de diciembre de 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Rec. p. I-13335, apartado 29).

32 Por lo que se refiere, en primer lugar, a la transmisión al adquirente del derecho de disponer de un bien corporal en calidad de propietario, debe señalarse que esa transmisión constituye un requisito inherente a toda entrega de bienes, tal como se define en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, y no permite, por sí misma, determinar el carácter intracomunitario de la operación de que se trate.

33 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que no se cuestiona que en el asunto principal se cumple este requisito relativo a la transmisión del derecho de disponer del bien en calidad de propietario, dado que, según el contrato celebrado entre las partes, esa transmisión tuvo lugar en el momento de cargar la mercancía en los medios de transporte proporcionados por el adquirente y que la autoridad tributaria húngara no puso en duda la realidad de tal carga.

34 En lo que atañe, en segundo lugar, a la obligación del vendedor de acreditar que el bien ha sido expedido o transportado fuera del Estado miembro de entrega, procede recordar que tal obligación debe situarse en el contexto particular del régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión, introducido 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 (DO L 376, p. 1), debido a la desaparición de las fronteras interiores a partir del 1 de enero de 1993 (sentencia *Teleos* y otros, antes citada, apartado 21).

35 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que, aunque la entrega intracomunitaria de bienes esté sujeta a la condición objetiva de que se haya producido un desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, resulta difícil para la autoridad tributaria, desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por lo tanto, la autoridad tributaria procede a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones (sentencias, antes citadas, *Teleos* y otros, apartado 44, y *R.*, apartado 42).

36 De la jurisprudencia se deduce también que, a falta de disposición concreta en la Directiva 2006/112 en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de la Directiva 2006/112, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Sin embargo, en el

ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 24; Twoh International, antes citada, apartado 25; X, antes citada, apartado 35, y R., antes citada, apartados 43 y 45).

37 A este respecto, es preciso señalar que la resolución de remisión no menciona obligaciones concretas que pudiera establecer el Derecho húngaro, como por ejemplo la presentación de una lista de documentos a las autoridades competentes a efectos de la aplicación de la exención a una entrega intracomunitaria. Según las explicaciones dadas por el Gobierno húngaro en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, la normativa húngara prevé únicamente que debe certificarse la entrega y que el nivel de las pruebas requeridas depende de las circunstancias concretas de la operación de que se trate.

38 En estas circunstancias, las obligaciones que incumben a un sujeto pasivo en materia de prueba deben determinarse en función de los requisitos establecidos expresamente al respecto por el Derecho nacional y de la práctica habitual establecida para transacciones similares.

39 Tal como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de seguridad jurídica exige que los sujetos pasivos tengan conocimiento de sus obligaciones fiscales antes de llevar a cabo una transacción (sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 48 y jurisprudencia mencionada).

40 El órgano jurisdiccional remitente pide, en particular, que se elucide si, para aplicar la exención a una entrega intracomunitaria, un Estado miembro puede exigir al sujeto pasivo que acredite que la mercancía ha abandonado físicamente su territorio.

41 Acerca de este extremo, el Tribunal de Justicia ya ha subrayado que, en una situación en la que parece no existir ninguna prueba tangible que permita concluir que los bienes de que se trate fueron trasladados fuera del territorio del Estado miembro de entrega, el hecho de obligar a un sujeto pasivo a presentar semejante prueba no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación coloca al sujeto pasivo 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 (véase, en este sentido, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartados 49 y 51).

42 Se ha de precisar asimismo que, en el supuesto de que el adquirente goce del poder de disponer del bien de que se trate en calidad de propietario en el Estado miembro de entrega y se encargue de transportar el bien al Estado miembro de destino, hay que tener en cuenta el hecho de que la prueba que el vendedor pueda presentar a la autoridad tributaria dependerá esencialmente de los elementos que a este fin reciba del adquirente (véase, en este sentido, la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 37).

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

44 De la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, Mecsek-Gabona invocó su derecho a la exención del IVA basándose en el número de identificación a efectos del

IVA atribuido al adquirente por las autoridades italianas, en el hecho de que la mercancía vendida había sido expedida en vehículos matriculados en el extranjero y en las cartas de porte CMR remitidas por el adquirente desde su dirección postal, en las que se indicaba que los bienes habían sido transportados a Italia.

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

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

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

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

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

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

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

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

53 A este respecto, procede recordar que, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para comprobar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Corresponde por tanto al tribunal nacional efectuar una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del

asunto principal para determinar si Mecsek-Gabona actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para asegurarse de que la operación realizada no la llevaba a participar en un fraude fiscal.

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

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

Sobre la tercera cuestión prejudicial

56 Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide fundamentalmente que se dilucide si puede denegarse al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria, en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, por haber procedido la autoridad tributaria de otro Estado miembro a la cancelación del número de identificación del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto retroactivo en una fecha anterior a tal entrega.

57 En el marco del régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión, cuyo objetivo es transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véanse las sentencias Teleos y otros, antes citada, apartado 36, y de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, Rec. p. I-3581, apartado 30), la identificación de los sujetos pasivos del IVA mediante números individuales tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final.

58 Por una parte, la Directiva 2006/112, en su artículo 214, apartado 1, letra b), impone a los Estados miembros la obligación de adoptar las medidas necesarias para garantizar que todo sujeto pasivo que efectúe adquisiciones intracomunitarias sea identificado con un número individual. Por otra parte, dicha Directiva exige, conforme a su artículo 226, número 4, que la factura, que debe emitirse siempre en caso de una entrega intracomunitaria, mencione obligatoriamente el número de identificación del adquirente a efectos del IVA, con el que éste ha recibido una entrega de bienes contemplada en el artículo 138 de la citada Directiva.

59 No obstante, ni el tenor literal del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 ni la jurisprudencia recordada en el apartado 31 de la presente sentencia mencionan, entre los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria enumerados de manera exhaustiva, la obligación de disponer de un número de identificación a efectos del IVA.

60 Ciertamente, la atribución de tal número aporta la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias. Sin embargo, se trata de un requisito formal, que no puede poner en tela de juicio el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véanse, por analogía, respecto del derecho a deducción, las sentencias de 21

de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. I-10385, apartado 50, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartados 33 y 47).

61 En efecto, de la jurisprudencia se deduce que una disposición nacional que supedite, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (sentencia Collée, antes citada, apartado 29), salvo si el incumplimiento de los requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase, en este sentido, la sentencia Collée, antes citada, apartado 31).

62 En el caso de autos, consta que el número de identificación del adquirente era válido en el momento de realizarse la operación, pero que, varios meses después, tal número fue cancelado del registro de sujetos pasivos por las autoridades italianas con efecto retroactivo.

63 Ahora bien, dado que la obligación de verificar la condición del sujeto pasivo incumbe a la autoridad nacional competente antes de que ésta le atribuya un número de identificación a efectos del IVA, una eventual irregularidad que afecte al citado registro no puede dar lugar a que se prive a un operador, que se ha basado en los datos que figuran en ese registro, de la exención a la que tendría derecho.

64 Tal como señala acertadamente la Comisión Europea, sería contrario al principio de proporcionalidad que el vendedor estuviera obligado al pago del IVA por el único motivo de que se haya cancelado con efecto retroactivo el número de identificación del adquirente a efectos del IVA.

65 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que no cabe denegar al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria, en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, por el único motivo de que la autoridad tributaria de otro Estado miembro haya cancelado el número de identificación del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto, con carácter retroactivo, en una fecha anterior a tal entrega.

Costas

66 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 Segunda) declara:

1) El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que éste ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude.

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

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.