Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 14 de junio de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 2, letra a) — Requisitos para la exención de una entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo — Residencia del adquirente en el Estado miembro de destino — Matriculación temporal en el Estado miembro de destino — Riesgo de fraude fiscal — Buena fe del vendedor — Obligación de diligencia del vendedor»

En el asunto C-26/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (órgano administrativo de arbitraje), Portugal], mediante resolución de 30 de noviembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de enero de 2016, en el procedimiento entre

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis L.da

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

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

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, por el Sr. B. Botelho Antunes y la Sra. M.J. Mendonça, advogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, R. Campos Laires y M. Figueiredo, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Caeiros y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de febrero de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (en lo sucesivo, «Santogal») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal) en relación con la negativa de ésta a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) una operación en concepto de entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 De conformidad con el considerando 11 de la Directiva sobre el IVA:

«Durante este período transitorio, conviene asimismo gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las adquisiciones intracomunitarias, a partir de un importe determinado, efectuadas por sujetos pasivos exentos o por personas jurídicas no sujetas al impuesto, así como determinadas operaciones intracomunitarias de venta a distancia y de entregas de medios de transporte nuevos efectuadas a particulares u organismos exentos o no sujetos al impuesto, en la medida en que dichas operaciones pudieran, a falta de disposiciones especiales, provocar importantes distorsiones de competencia entre los Estados miembros.»

4 El artículo 2 de esta Directiva establece:

«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:

[...]

ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

[...]»

5 A tenor del artículo 3 de la citada Directiva:

«1. No obstante lo dispuesto en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, las operaciones siguientes no estarán sujetas al IVA:

[...]

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes, distintas de las contempladas en la letra a) y en el artículo 4 y distintas de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de productos sujetos a impuestos especiales, efectuadas por un sujeto pasivo, a fin de atender las necesidades de su explotación agrícola, silvícola o pesquera, sujeta al régimen común global de los productores agrícolas, por un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción alguno, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo.

[...]»

6 El artículo 20, párrafo primero, de esta misma Directiva enuncia:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

7 El artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, que figura en el capítulo 1 —rubricado «Disposiciones generales»— del título IX de ésta relativo a las exenciones del IVA, dispone que:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones [de Derecho de la Unión] 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.»

8 El capítulo 4 del título IX de esta Directiva trata de las «Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias». En lo que concierne a las exenciones de las entregas de bienes, el artículo 138 de la Directiva establece lo siguiente:

«1. 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 adquiriente 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.

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la [Unión], con destino al adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

[...]»

Derecho portugués

9 El Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Régimen del IVA aplicable a las operaciones intracomunitarias; en lo sucesivo, «RITI») transpone al Derecho portugués las normas de la Directiva sobre el IVA relativas a las operaciones intracomunitarias.

10 Con arreglo al artículo 14, letra b), del RITI, en relación con el artículo 1, letra e), de éste, están exentas del IVA las entregas a título oneroso de medios de transporte nuevos efectuadas por cualquier persona, expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, desde el territorio nacional y con destino a un adquirente establecido o domiciliado en otro Estado miembro.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Santogal es una sociedad mercantil que se dedica al comercio de vehículos automóviles en Portugal.

12 Mediando factura de 26 de enero de 2010, Santogal vendió, por un importe de 447 665 euros, un vehículo nuevo que había adquirido previamente a Mercedes-Benz Portugal SA y cuya admisión en el territorio portugués resultaba de una declaración aduanera de 25 de mayo de 2009.

13 En el momento de la venta, el adquirente, de nacionalidad angoleña, informó a Santogal de que tenía intención de utilizar dicho vehículo para su uso personal en España, que, según indicó, era su lugar de residencia, y de expedirlo a este país haciéndose cargo él mismo del transporte para, una vez allí, someterlo a la inspección técnica y matricularlo. El referido adquirente presentó a Santogal su Número de Identidad de Extranjero (NIE) en España, un documento expedido el 2 de mayo de 2008 por el Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil — Comunidad Tui-Valença, en el que se certificaba su inscripción en el Registro Central de Extranjeros con ese Número de Identidad de Extranjero, así como una copia de su pasaporte angoleño. La dirección que indicó el adquirente en el momento de la venta no coincidía con la que figuraba en el documento de 2 de mayo de 2008.

14 A la vista de tales documentos, Santogal estimó que, con arreglo al artículo 14, letra b), del RITI, la venta estaba exenta de IVA. En consecuencia, no se efectuó ninguna liquidación en Portugal por dicho impuesto.

15 El vehículo fue transportado a España en un remolque completamente cerrado.

16 Una vez realizada la inspección técnica del vehículo en España, el adquirente envió a Santogal, a petición de ésta, con el fin de completar el expediente de la venta, dos documentos, a saber, de una parte, una tarjeta de inspección técnica de vehículos expedida el 11 de febrero de 2010, y de otra, un permiso de circulación en España expedido el 18 de febrero de 2010. El permiso de circulación, en el que figuraba una dirección del adquirente que no coincidía con la que éste había indicado en el momento de la venta ni con la que constaba en el documento de 2 de mayo de 2008, correspondía a una matrícula «turística» que expiraba el 17 de febrero de 2011. Según los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, la matrícula turística, con arreglo a la legislación española, es de carácter temporal, pudiendo utilizarse normalmente durante seis meses por cada período de doce meses, tiempo de utilización que las autoridades pueden ampliar. Sólo las personas que no sean residentes habituales en España pueden obtener la matrícula turística.

17 A raíz de la información transmitida por Santogal en febrero de 2011 para la anulación de la declaración aduanera de 25 de mayo de 2009, Mercedes-Benz Portugal presentó, el 3 de marzo de 2011, una declaración aduanera complementaria con el fin de que se anulara aquella declaración con motivo de la expedición del vehículo. Las autoridades portuguesas competentes anularon la declaración aduanera de 25 de mayo de 2009.

18 Mediante escrito de 24 de octubre de 2013, la Direção de Serviços Antifraude Aduaneira

(Dirección de Servicios de Lucha contra el Fraude Aduanero, Portugal) propuso a la Direção de Finanças de Lisboa (Dirección de Hacienda de Lisboa, Portugal) que efectuara la liquidación del IVA devengado por la venta del vehículo. Esa Dirección señaló, en particular, que el adquirente residía en Portugal, donde figuraba registrado como administrador de una sociedad. Además, en respuesta a una solicitud de información, las autoridades españolas precisaron que el adquirente no figuraba como residente en España en 2010 ni había presentado nunca una declaración de la renta en dicho país.

19 Posteriormente, Santogal fue objeto de una inspección interna, de carácter parcial, referente al IVA del mes de enero de 2010. Con tal ocasión, la Administración Tributaria y Aduanera concluyó, en el correspondiente informe, que la exención prevista en el artículo 14, letra b), del RITI no podía aplicarse a la venta del vehículo, dado que el adquirente no residía en España ni ejercía ninguna actividad en ese país. Por otro lado, la misma Administración manifestó que, según sus bases de datos, el adquirente poseía un número de contribuyente portugués asignado antes de 2001 y que su país de residencia era Portugal.

20 Al término de la referida inspección, la Administración Tributaria y Aduanera efectuó, el 14 de octubre de 2014, una liquidación complementaria de IVA por un importe de 89 533 euros, así como una liquidación de intereses de demora por el período comprendido entre el 12 de marzo de 2010 y el 20 de agosto de 2014, por un importe de 15 914,80 euros. En diciembre de 2014, Santogal abonó los expresados importes.

21 Dicha sociedad interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso solicitando la anulación de esas liquidaciones y una indemnización de daños y perjuicios, alegando en particular que la interpretación de las disposiciones del artículo 1, letra e), y del artículo 14, letra b), del RITI defendida por la Administración Tributaria y Aduanera era contraria al artículo 138, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, que, a su entender, tiene efecto directo. También alegó que el fraude al IVA que, en su caso, hubiera cometido el adquirente no le afectaba.

22 En la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente, en primer término, expresa dudas en cuanto al lugar de residencia del adquirente en el momento de la venta del vehículo en cuestión en el asunto principal. En particular, dicho órgano jurisdiccional indica que la residencia habitual de este último no se situaba en España, pero, a su juicio, tampoco se ha acreditado que residiera en Portugal en el momento de la venta. Por otro lado, entiende que la documentación obrante en los autos no proporciona información ni en cuanto al pago del IVA por el vehículo en España ni sobre el destino que se dio al vehículo tras la concesión de la matrícula turística. El tribunal nacional tampoco considera probado que los beneficios del régimen de matrícula turística se hayan extinguido conforme a lo previsto por la legislación española.

23 A continuación, el órgano jurisdiccional remitente observa que no se ha demostrado que Santogal colaborara con el adquirente para eludir el pago del IVA por la venta del vehículo. Al contrario, estima que las pruebas que se le aportaron ponen de manifiesto que Santogal trató de asegurarse de que se cumplían los requisitos para la exención del IVA. Para el órgano jurisdiccional remitente, ni los agentes de aduanas ni los servicios aduaneros expresaron dudas sobre la suficiencia de los documentos presentados para que se procediera a la anulación de la declaración aduanera de 25 de mayo de 2009, y el escrito de la Dirección de Servicios de Lucha contra el Fraude Aduanero de 24 de octubre de 2013 se basaba en datos complementarios a los que Santogal no había tenido acceso.

24 Por último, el órgano jurisdiccional remitente, haciendo referencia a la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no proporciona una respuesta clara a las cuestiones suscitadas en el litigio que debe resolver.

25 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (órgano administrativo de arbitraje), Portugal] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 138, apartado 2, letra [a]), de la Directiva sobre el IVA a que las normas del Derecho nacional [como las que figuran en los] artículos 1, letra e), y 14, letra b), del RITI, exijan, para el reconocimiento de la exención del IVA por la entrega a título oneroso de medios de transporte nuevos, transportados por el adquirente desde el territorio nacional a otro Estado miembro, que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino?

2) ¿Se opone el artículo 138, apartado 2, letra [a]), de la Directiva sobre el IVA a que se deniegue la exención en el Estado miembro de partida del transporte en una situación en que el medio de transporte adquirido se ha transportado a España, donde se le ha atribuido una matrícula turística, de carácter temporal, según el régimen fiscal [español] [...]?

3) ¿Se opone el artículo 138, apartado 2, letra [a]), de la Directiva sobre el IVA a que se exija el pago del IVA al [vendedor] de un medio de transporte nuevo en una situación en la que no se ha demostrado si el régimen de matrícula turística se ha extinguido o no de cualquiera de las formas previstas [por el Derecho español], ni si se ha pagado o se pagará el IVA a raíz de la extinción de ese régimen?

4) ¿Se oponen el artículo 138, apartado 2, letra [a]), de la Directiva sobre el IVA y los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima a que se exija el pago del IVA al [vendedor] del medio de transporte nuevo expedido a otro Estado miembro en una situación en que:

- el adquirente, antes de la expedición, informa al [vendedor] de que reside en el Estado miembro de destino y le muestra un documento acreditativo de que se le ha atribuido en dicho Estado miembro un número de identidad de extranjero, en el que se indica una residencia en este Estado que no es la que el adquirente afirma tener;
- el adquirente aporta posteriormente al [vendedor] documentos acreditativos de que el medio de transporte adquirido se ha sometido a inspección técnica en el Estado miembro de destino y de que se le ha atribuido en dicho Estado una matrícula turística;
- no se ha demostrado que el [vendedor] haya colaborado con el adquirente para evitar el pago del IVA;
- los servicios aduaneros no han planteado ninguna objeción a la anulación de la declaración aduanera del vehículo sobre la base de los documentos de que disponía el [vendedor]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

26 El Gobierno portugués sostiene que las cuestiones prejudiciales deben declararse

inadmisibles por tres motivos.

27 En primer lugar, porque, tal como han sido formuladas en la resolución de remisión, se refieren al artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA, el cual carece de pertinencia en el contexto del litigio principal. El hecho de que uno de los integrantes del órgano jurisdiccional remitente haya enviado a éste un correo electrónico indicando que la disposición pertinente era el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA y de que se haya incorporado como anexo a la resolución de remisión una copia de dicho correo electrónico no subsana el error inicialmente cometido, de acuerdo con las normas procesales de Derecho interno y con la garantía con que cuentan los demás Estados miembros de presentar observaciones.

28 Hay que recordar que la circunstancia, desde el punto de vista formal, de que un órgano jurisdiccional nacional haya formulado una cuestión prejudicial refiriéndose a determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no obsta para que el Tribunal de Justicia proporcione a ese órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación que puedan resultarle útiles para resolver el asunto de que conoce, con independencia de que haya hecho o no referencia a ellos al formular sus cuestiones. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional, y especialmente de la motivación de la resolución de remisión, los elementos de Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2016, *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, apartado 29, y de 29 de septiembre de 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, apartado 43 y jurisprudencia citada).

29 En el presente asunto, como ha señalado el Abogado General en los puntos 21 a 23 de sus conclusiones, de la motivación de la resolución de remisión se desprende claramente que, aunque el órgano jurisdiccional nacional se haya referido, por error, al artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA, el objeto de sus cuestiones es la interpretación que ha de efectuarse del artículo 138, apartado 2, letra a), de dicha Directiva. Por lo demás, el error cometido fue corregido por el órgano jurisdiccional remitente en un correo electrónico que se incorporó como anexo a la referida resolución.

30 En segundo lugar, el Gobierno portugués considera que el relato de los hechos del litigio principal adolece de incoherencias y contradicciones y no es claro.

31 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (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 31 y jurisprudencia citada).

32 En este caso, procede señalar que la descripción del marco fáctico llevada a cabo por el órgano jurisdiccional remitente es suficiente para permitir al Tribunal de Justicia responder de forma útil a las cuestiones planteadas.

33 En tercer lugar, el Gobierno portugués sostiene que las cuestiones prejudiciales tienen carácter hipotético, puesto que el órgano jurisdiccional remitente ya indicó, aunque fuera erróneamente, que la liquidación del IVA en cuestión en el asunto principal adolece de falta de

motivación y que, por tal razón, deberá ser anulada con independencia de la respuesta del Tribunal de Justicia a las susodichas cuestiones.

34 Como ha señalado el Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, de la resolución de remisión no puede deducirse de ningún modo que la mencionada liquidación será anulada con independencia de la respuesta que se dé a las cuestiones prejudiciales. En cualquier caso, es indudable que existe una relación entre el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA y el objeto del litigio principal, atinente a la compatibilidad de esa disposición con la negativa a declarar exenta de IVA una operación que tiene por objeto un medio de transporte nuevo.

35 Por lo tanto, las cuestiones prejudiciales son admisibles.

Sobre la primera cuestión prejudicial

36 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una disposición nacional supedita el reconocimiento de la exención de la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo al requisito de que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino de ese medio de transporte.

37 Con carácter preliminar, debe observarse que tal cuestión se inscribe en el contexto del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, instaurado 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 1991, L 376, p. 1). Dicho régimen se basa en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes, que permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 22 y jurisprudencia citada).

38 De este modo, el mecanismo consistente, por una parte, en la exención, por el Estado miembro de partida, de la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario, acompañada del derecho a la deducción o la devolución del IVA ingresado en ese Estado miembro, y, por otra parte, en la tributación exigida por el Estado miembro de llegada sobre la adquisición intracomunitaria, tenía por objeto establecer una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros (sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 23 y jurisprudencia citada).

39 Por lo que se refiere, en particular, a las normas relativas a la tributación de las adquisiciones de medios de transporte nuevos, del considerando 11 de la Directiva sobre el IVA se desprende que estas normas tienen por objeto, en concreto, además del reparto de la potestad tributaria, evitar distorsiones de competencia entre los Estados miembros que puedan derivarse de la aplicación de tipos impositivos diferentes (sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 24).

40 Procede interpretar el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA a la luz de ese contexto y de esos objetivos.

41 Dicha disposición impone a los Estados miembros la obligación de declarar exentas las entregas de medios de transporte nuevos que cumplan los requisitos materiales enumerados en esa misma disposición (véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum,

C?492/13, EU:C:2014:2267, apartado 46) de manera exhaustiva (véase, por analogía, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 59).

42 Con arreglo a la antedicha disposición, los Estados miembros eximirán las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión, con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3 de la Directiva sobre el IVA, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

43 De este modo, como ha observado el Abogado General en los puntos 38 y 39 de sus conclusiones, la exención de la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer del medio de transporte en calidad de propietario y el vendedor demuestre que ese medio de transporte ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y a resultas de ello ese bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 27, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 31 y jurisprudencia citada).

44 En cambio, habida cuenta del tenor literal del artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, la exención de una entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo no se supedita en modo alguno al requisito de que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino.

45 Imponer tal requisito sería, además, contrario al sistema de la citada disposición y al contexto y los objetivos del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, tal como se han recordado en los apartados 37 a 39 de la presente sentencia. En efecto, al negarse a declarar exenta una entrega intracomunitaria por la única razón de que el adquirente del medio de transporte nuevo no está establecido o domiciliado en el Estado de destino, con independencia incluso de que se cumplan los requisitos materiales de la exención, el Estado miembro de entrega tendría que gravar una operación que, si se cumplen dichos requisitos, debería tributar como adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino. Ello daría lugar a una doble imposición, contraria al principio de neutralidad fiscal.

46 Esta interpretación resulta también confirmada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la calificación de adquisición intracomunitaria de una operación que tiene por objeto un medio de transporte nuevo.

47 En efecto, habida cuenta del carácter particular de una operación de ese tipo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, para poder calificarla de «adquisición intracomunitaria», es necesario llevar a cabo una apreciación global de todos los elementos de hecho objetivos que sean pertinentes de cara a determinar si el bien adquirido ha abandonado realmente el territorio del Estado miembro de entrega y, en caso afirmativo, en qué Estado miembro se utilizará finalmente. Pueden ser sin duda relevantes en este sentido, aparte del desarrollo del transporte del bien, en particular el lugar en que éste ha sido matriculado y en el que se utiliza habitualmente, el lugar del domicilio del adquirente y la existencia o falta de vínculos entre el adquirente y el Estado miembro de entrega u otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartados 41 a 45 y 50).

48 De acuerdo con esta jurisprudencia, si bien el lugar del domicilio del adquirente de un

medio de transporte nuevo constituye un factor pertinente para la apreciación global encaminada a determinar el lugar donde se utiliza finalmente el medio de transporte, no es una circunstancia que pueda condicionar, por sí sola, la calificación de «entrega intracomunitaria» y su exención con arreglo a lo preceptuado en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

49 Por añadidura, un requisito que se refiera al establecimiento o al domicilio del adquirente en el Estado miembro de destino tampoco puede fundarse en el artículo 131 de la Directiva sobre el IVA.

50 En efecto, si bien es cierto que los Estados miembros establecen, con arreglo a dicha disposición, las condiciones en las que se conceden exenciones a las entregas intracomunitarias para asegurar la aplicación correcta y simple de tales exenciones y evitar cualquier posible fraude, evasión o abuso, no es menos cierto que, 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 que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, así como el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C-784/09, EU:C:2010:693, apartados 35 y 37).

51 Pues bien, la negativa a reconocer la exención que ha previsto el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA por la única razón de que el adquirente no reside en el Estado miembro de destino sería contraria al reparto de competencias fiscales, y pondría en tela de juicio el principio de neutralidad fiscal. Además, como resulta del apartado 45 de la presente sentencia, tal negativa podría implicar un riesgo de doble imposición.

52 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA se opone a que una disposición nacional supedita el reconocimiento de la exención de la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo al requisito de que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino de ese medio de transporte.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

53 Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención de una entrega de un medio de transporte nuevo puede ser denegada en el Estado miembro de entrega cuando dicho medio de transporte haya sido dotado únicamente de una matrícula temporal en el Estado miembro de destino.

54 Tal como se infiere de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, los Estados miembros están obligados a declarar exentas las entregas de medios de transporte nuevos siempre que se cumplan los requisitos materiales enumerados de forma exhaustiva en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, que han sido recordados en los apartados 42 y 43 de la presente sentencia.

55 Pues bien, la matriculación del medio de transporte nuevo en el Estado miembro de destino no figura entre esos requisitos.

56 Por lo tanto, no puede denegarse la exención en el Estado miembro de entrega por la única razón de que la matrícula concedida en el Estado miembro de destino es una matrícula temporal que tiene un período de validez de doce meses, como la matrícula turística en cuestión en el litigio principal.

57 En cuanto a la alegación esgrimida por la Comisión y el Gobierno portugués en el sentido

de que la concesión de tal matrícula en el Estado miembro de destino no permite determinar el Estado miembro en el que se utiliza finalmente el medio de transporte de que se trata, procede añadir que, como ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, el hecho de que se conceda la referida matrícula no implica de modo automático que el lugar de utilización final no esté situado en ese Estado miembro de destino. Como se desprende de la petición de decisión prejudicial, en efecto, ese tipo de matrícula puede concederse por un período de tiempo relativamente amplio, en este caso de doce meses, que puede ser prorrogado o ir seguido de una matriculación ordinaria.

58 Por motivos análogos a los expuestos en el apartado 51 de la presente sentencia, la conclusión formulada en el apartado 56 de ésta no puede ser cuestionada por el hecho de que, con arreglo al artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros han de establecer las condiciones dirigidas a garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y a evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

59 A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención de una entrega de un medio de transporte nuevo no puede denegarse en el Estado miembro de entrega por el único motivo de que dicho medio de transporte haya sido dotado únicamente de una matrícula temporal en el Estado miembro de destino.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

60 Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA se opone a que el vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado a otro Estado miembro por el adquirente y matriculado en este Estado con carácter temporal, resulte posteriormente obligado a ingresar el IVA si no se acredita que el régimen de matrícula temporal se ha extinguido y que el IVA ha sido o será ingresado en el Estado miembro de destino.

61 A este respecto, hay que recordar antes de nada que, tal como resulta del apartado 50 de la presente sentencia, al establecer las condiciones en las que se conceden exenciones a las entregas intracomunitarias conforme al artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros deben respetar, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, así como el principio de neutralidad fiscal.

62 Seguidamente, el Tribunal de Justicia ha declarado que corresponde al vendedor aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, incluidas las impuestas por los Estados miembros para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 43 y jurisprudencia citada).

63 Finalmente, las operaciones intracomunitarias que tienen por objeto medios de transporte nuevos presentan una característica peculiar, especialmente porque el IVA correspondiente a las mismas también es soportado por un particular que no tiene la condición de sujeto pasivo y que no debe cumplir las obligaciones en materia de declaración y contabilidad, de forma que resulta imposible someterlo a una actuación de comprobación posterior, y porque, como consumidor final, el particular no tiene derecho a la deducción del IVA, ni siquiera en caso de reventa de un vehículo adquirido y, por este motivo, tiene más interés en eludir el impuesto que un operador económico (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, apartados 42 y 43).

64 De lo anterior se sigue que, como se ha recordado en el apartado 47 de la presente sentencia, para poder calificar a una operación relativa a un medio de transporte nuevo de «adquisición intracomunitaria», es necesario llevar a cabo una apreciación global de todos los elementos de hecho objetivos que sean pertinentes para determinar si el bien adquirido ha abandonado realmente el territorio del Estado miembro de entrega y, en caso afirmativo, en qué Estado miembro se utilizará finalmente.

65 Cuando el vendedor aporte pruebas acreditativas del transporte o expedición, por el adquirente, del medio de transporte nuevo a otro Estado miembro y de su matriculación, aunque sea temporal, así como de su utilización en este Estado, no se le puede obligar a que demuestre de forma concluyente el carácter final y definitivo de la utilización de ese medio de transporte en el Estado miembro de destino, ni que el régimen de matrícula turística se extinguió, en su caso, tras el pago del IVA en este Estado.

66 En efecto, por una parte, en tales circunstancias, la prueba que el vendedor puede presentar a las autoridades fiscales, acreditativa del traslado físico de ese medio de transporte a su lugar de utilización final, dependerá esencialmente de los elementos que reciba a tal efecto del adquirente (véase, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, apartado 37).

67 Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no puede obligarse al vendedor a que proporcione elementos de prueba relativos a la imposición de la adquisición intracomunitaria de los bienes de que se trate para acogerse a la exención de la correspondiente entrega (sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 55). Pues bien, supeditar el reconocimiento de la exención a la determinación previa del Estado miembro de utilización final del medio de transporte nuevo equivaldría precisamente a imponer tal obligación al vendedor. En efecto, ello podría hacer recaer en éste la carga de la prueba de la concesión de una matrícula definitiva, que podría tener lugar, en su caso, una vez que el adquirente ingresara el IVA.

68 En este contexto, una obligación como la descrita en el apartado 65 de la presente sentencia no favorece una aplicación correcta y simple de las exenciones.

69 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA se opone a que el vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado a otro Estado miembro por el adquirente y matriculado en este Estado con carácter temporal, resulte posteriormente obligado a ingresar el IVA si no se acredita que el régimen de matrícula temporal se ha extinguido y que el IVA ha sido o será ingresado en el Estado miembro de destino.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

70 Mediante la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, si el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA y los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima se oponen a que el vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado por el adquirente a otro Estado miembro y matriculado en este Estado con carácter temporal, resulte obligado posteriormente a ingresar el IVA cuando, habida cuenta de las circunstancias de la venta, el adquirente haya podido cometer fraude fiscal, sin que se demuestre que el vendedor cooperó en dicho fraude.

71 A este respecto, se ha de recordar que 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 lleva 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). Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 54).

72 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar, mediante una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal, si Santogal 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 53). No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todos los elementos de interpretación relativos al Derecho de la Unión que puedan serle útiles.

73 De esta manera, procede observar que, en una transacción que implica la realización de una operación intracomunitaria que tiene por objeto un medio de transporte nuevo, el vendedor no puede, basándose únicamente en lo que haya manifestado el adquirente, dar por sentado que la intención de éste es la de transportar el bien a otro Estado miembro a efectos de su utilización final. Por el contrario, como ha señalado el Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, el vendedor debe asegurarse de que la intención expresada por el adquirente se ve respaldada por elementos objetivos (véase, por analogía, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 47).

74 Debe advertirse que, habida cuenta de los datos que facilitó el adquirente en el momento de la venta, podía considerarse razonablemente que éste residía en España y que había emprendido los trámites necesarios para utilizar en dicho país el vehículo en cuestión en el litigio principal, aunque fuera al amparo de un régimen específico. No obstante, corresponde al tribunal nacional verificar si Santogal actuó con la diligencia debida para asegurarse de que la realización de la operación no le llevaría a participar en un fraude fiscal. En este sentido, ha de añadirse que Santogal debía actuar con especial diligencia, por un lado, teniendo en cuenta el valor del vehículo de que se trata, y, por otro, dado que, en el contexto de una adquisición de un medio de transporte nuevo, el particular no puede pretender tener derecho a la deducción del IVA, ni siquiera en caso de reventa de un vehículo adquirido, y, por este motivo, tiene más interés en eludir el impuesto que un operador económico (sentencia de 18 de noviembre de 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 43). Además, en la apreciación que debe realizar el órgano jurisdiccional remitente, ha de verificarse, en particular, sobre la base de las pruebas de que éste disponía o podía disponer, si Santogal tenía la posibilidad de conocer que la matrícula temporal estaba destinada exclusivamente a los no residentes, y que el adquirente había facilitado diferentes domicilios en España, lo cual podía suscitar dudas sobre su verdadera residencia.

75 Además del comportamiento del vendedor, debe tenerse en cuenta también el de las autoridades portuguesas. Si Santogal hubiera presentado algún documento con el fin de acogerse a la exención de la operación en cuestión y dicho documento hubiera sido examinado y aceptado por la autoridad competente, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, ha de recordarse que el principio de seguridad jurídica se opone a que un Estado miembro que aceptó en un primer momento los documentos presentados por el vendedor en concepto de pruebas acreditativas del derecho a la exención pueda posteriormente obligar a dicho vendedor a ingresar el IVA correspondiente a la entrega con motivo de un fraude cometido por el adquirente del que el vendedor no tenía ni había podido tener conocimiento (véase, por analogía, la

sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 50).

76 En cuanto al principio de protección de la confianza legítima, al que alude el órgano jurisdiccional remitente, debe observarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a invocar este principio se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio (sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 44 y jurisprudencia citada). Ahora bien, un sujeto pasivo no puede invocar una confianza legítima en el mantenimiento de una situación que se caracteriza por comprender hechos constitutivos de un fraude (véase, por analogía, la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 77).

77 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA y los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima se oponen a que el vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado por el adquirente a otro Estado miembro y matriculado en este Estado con carácter temporal, resulte obligado posteriormente a ingresar el IVA en caso de fraude fiscal cometido por el adquirente, salvo que se demuestre, sobre la base de datos objetivos, que el referido vendedor sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en ese fraude. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si concurre tal circunstancia mediante una apreciación global de todos los datos y circunstancias fácticas del asunto principal.

Costas

78 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:

- 1) El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se opone a que una disposición nacional supedita el reconocimiento de la exención de la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo al requisito de que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino de ese medio de transporte.
- 2) El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención de una entrega de un medio de transporte nuevo no puede denegarse en el Estado miembro de entrega por el único motivo de que dicho medio de transporte haya sido dotado únicamente de una matrícula temporal en el Estado miembro de destino.
- 3) El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112 se opone a que el vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado a otro Estado miembro por el adquirente y matriculado en este Estado con carácter temporal, resulte posteriormente obligado a ingresar el impuesto sobre el valor añadido si no se acredita que el régimen de matrícula temporal se ha extinguido y que el mencionado impuesto ha sido o será ingresado en el Estado miembro de destino.
- 4) El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112 y los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima se oponen a que el vendedor

de un medio de transporte nuevo, transportado por el adquirente a otro Estado miembro y matriculado en este Estado con carácter temporal, resulte obligado posteriormente a ingresar el impuesto sobre el valor añadido en caso de fraude fiscal cometido por el adquirente, salvo que se demuestre, sobre la base de datos objetivos, que el referido vendedor sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en ese fraude. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si concurre tal

circunstancia mediante una apreciación global de todos los datos y circunstancias fácticas del asunto principal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: portugués.