Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 20 de junio de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 143, apartado 1, letra d), y artículo 143, apartado 2 — Exenciones de IVA a la importación — Importación seguida de una entrega intracomunitaria — Requisitos — Prueba de la expedición o del transporte de los bienes a otro Estado miembro — Transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales — Transmisión al adquirente del poder de disposición sobre los bienes — Fraude fiscal — Inexistencia de obligación de la autoridad competente de ayudar al sujeto pasivo a obtener la información necesaria para demostrar el cumplimiento de los requisitos de exención»

En el asunto C-108/17,

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 15 de febrero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 2017, en el procedimiento entre

«Enteco Baltic» UAB

y

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

con intervención de:

Vilniaus teritorin? muitin?,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y E. Juhász, la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de enero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Enteco Baltic» UAB, por la Sra. A. Medelien?, advokat?, y la Sra. M. Bielskien?, advokato pad?j?ja;
- en nombre del Gobierno lituano, por las Sras. R. Krasuckait? y D. Stepanien? y los Sres. K. Dieninis y D. Kriau?i?nas, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskait?, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de marzo de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 138, del artículo 143, apartado 1, letra d), y del artículo 143, apartado 2, 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 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de neutralidad fiscal y de protección de la confianza legítima.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre «Enteco Baltic» UAB y Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Servicio de Aduanas del Ministerio de Hacienda, Lituania; en lo sucesivo, «SAL»), relativo a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de importaciones a Lituania de combustible procedente de Bielorrusia seguidas de la expedición o transporte de ese combustible a otros Estados miembros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3 Conforme al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

4 A tenor del artículo 131 de dicha Directiva:

«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.»

5 El artículo 138, apartado 1, de la citada Directiva preceptúa lo siguiente:

«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.»

6 La Directiva 2009/69, cuyo plazo de transposición expiró el 1 de enero de 2011, añadió un apartado 2 al artículo 143 de la Directiva del IVA en su versión inicial. Dado que las operaciones controvertidas en el asunto principal tuvieron lugar durante el período comprendido entre los años 2010 y 2012, las dos versiones sucesivas del referido artículo 143 son aplicables en el asunto principal.

7 Los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2009/69 indican lo siguiente:

«(3) La importación de bienes está exenta del [IVA] si está seguida de una entrega o transferencia de esos bienes a un sujeto pasivo en otro Estado miembro. Las condiciones en las que esta exención se concede son establecidas por los Estados miembros. Sin embargo, la experiencia enseña que los operadores aprovechan las divergencias en la aplicación para evitar pagar el IVA sobre los bienes importados en esas circunstancias.

(4) Para impedir que se saque provecho de esta circunstancia, es necesario especificar, para determinadas operaciones, una serie de condiciones mínimas a nivel comunitario en las que esta exención se aplica.

(5) Dado que, por las razones antedichas, el objetivo de la presente Directiva, a saber, tratar el problema de la evasión del IVA, no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros y, por consiguiente, puede lograrse mejor a nivel comunitario, la Comunidad puede adoptar medidas [...]»

8 El artículo 143 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

d) las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138;

[...]

2. La exención prevista en el apartado 1, letra d), se aplicará en los casos en que la importación de bienes está seguida de las entregas de bienes eximidas con arreglo al artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra c), únicamente si en el momento de la importación el importador ha facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación como mínimo la información siguiente:

a) su número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de importación o el de su representante fiscal, deudor del impuesto, asignado en el Estado miembro de importación;

b) el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, al que se entreguen los bienes de conformidad con el artículo 138, apartado 1, [...];

c) la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán disponer que la prueba a que se refiere la letra c) se indique a las autoridades competentes únicamente a solicitud de esta[s].»

9 El artículo 167 de la misma Directiva establece lo siguiente:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

Normativa relativa a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA

10 El Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1), es una refundición del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del [IVA] y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DO 2003, L 264, p. 1).

11 El Reglamento n.º 904/2010 deroga, tal como prevé su artículo 61, párrafo primero, el Reglamento n.º 1798/2003 a partir del 1 de enero de 2012 y es aplicable, conforme a su artículo 62, párrafo segundo, desde esa misma fecha. Habida cuenta del momento en que se produce el intercambio de información que se solicitó en el litigio principal, el Reglamento n.º 904/2010 es pertinente a efectos del presente asunto.

12 Los considerandos 3, 4 y 7 del Reglamento n.º 904/2010 son del siguiente tenor:

«(3) La práctica de la evasión fiscal y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros no solo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal. También puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia. Dicha práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado interior.

(4) La lucha contra la evasión del IVA exige una estrecha colaboración entre las autoridades competentes encargadas en cada uno de los Estados miembros de la ejecución de las disposiciones adoptadas en este ámbito.

[...]

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

13 El artículo 1, apartados 1 y 2, de este Reglamento estipula lo siguiente:

«1. El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. Determina, en particular, las normas y procedimientos que permiten a los Estados miembros recoger e intercambiar, por vía electrónica, dicha información.

2. El presente Reglamento fija las condiciones en que las autoridades mencionadas en el apartado 1 prestarán su asistencia para la protección de los ingresos por IVA en el conjunto de los Estados miembros.»

14 A tenor del artículo 7, apartado 1, de dicho Reglamento:

«A solicitud de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 1, incluida la relativa a uno o más casos concretos.»

15 El artículo 54, apartado 1, de este mismo Reglamento prescribe lo siguiente:

«La autoridad requerida de un Estado miembro facilitará a la autoridad requirente de otro Estado miembro la información a la que se refiere el artículo 1 siempre que:

- a) el número y la naturaleza de las peticiones de información realizadas dentro de un plazo específico por la autoridad requirente no impongan una carga administrativa desproporcionada a la autoridad requerida;
- b) la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener la información solicitada sin arriesgar el resultado buscado.»

Normativa sobre impuestos especiales

16 La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), establece en su capítulo IV las normas que regulan la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Este capítulo comprende los artículos 17 a 31 de aquella Directiva.

17 A tenor del artículo 21, apartados 1 a 3, de la Directiva 2008/118:

«1. Se considerará que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales se realiza en régimen suspensivo únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico tramitado con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, el expedidor presentará a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición un borrador de documento administrativo electrónico a través del sistema informatizado mencionado en el artículo 1 [de] la Decisión n.º 1152/2003/CE (en lo sucesivo, “el sistema informatizado”).

3. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición verificarán por vía electrónica los datos del borrador de documento administrativo electrónico.

Si dichos datos no son válidos, se informará de ello sin demora al expedidor.

Si dichos datos son válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición asignarán al documento un único código administrativo de referencia y lo comunicarán al expedidor.»

18 El artículo 24 de esa misma Directiva dispone lo siguiente:

«1. Tan pronto como reciba productos sujetos a impuestos especiales en cualquiera de los destinos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), incisos i), ii) o iv), o en el artículo 17, apartado 2, el destinatario deberá presentar cuanto antes y a más tardar cinco días hábiles después del final de la circulación, a las autoridades competentes del Estado miembro de destino final, salvo en casos debidamente justificados a satisfacción de las autoridades competentes, una notificación de su recepción (en lo sucesivo, “la notificación de recepción”) a través del sistema informatizado.

[...]

3. Las autoridades competentes del Estado miembro de destino verificarán por vía electrónica los datos de la notificación de recepción.

Si dichos datos no son válidos, se informará de ello sin demora al [destinatario].

Si dichos datos son válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de destino confirmarán al destinatario el registro de la notificación de recepción y la enviarán a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

4. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición remitirán la notificación de recepción al expedidor. Cuando los lugares de expedición y destino estén situados en un mismo Estado miembro, las autoridades competentes de ese Estado miembro remitirán la notificación de recepción directamente al expedidor.»

19 El Reglamento (CE) n.º 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118 en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (DO 2009, L 197, p. 24), establece en particular, conforme a su artículo 1, letra a), medidas relativas a la estructura y el contenido de los mensajes electrónicos intercambiados mediante el sistema informatizado a que se refiere el artículo 21, apartado 2, de la Directiva 2008/118 a efectos de los artículos 21 a 25 de esta última.

20 A tenor del artículo 3 de este Reglamento:

«1. El borrador de documento administrativo electrónico presentado de conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la Directiva 2008/118[...] y el documento administrativo electrónico, a los cuales se haya asignado un código administrativo de referencia de conformidad con el artículo 21, apartado 3, párrafo tercero, de dicha Directiva, deberán cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 1 del anexo I del presente Reglamento.

2. El borrador de documento administrativo electrónico deberá presentarse, como muy pronto, siete días antes de la fecha indicada en el documento como fecha de expedición de los productos sujetos a impuestos especiales de que se trate.»

21 El artículo 7 del mencionado Reglamento preceptúa lo siguiente:

«La notificación de recepción, presentada de conformidad con el artículo 24 de la Directiva 2008/118[...], y la notificación de exportación, presentada de conformidad con el artículo 25 de la misma Directiva, deberán cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 6 del anexo I del presente Reglamento.»

Derecho lituano

22 El artículo 143, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA fue objeto de transposición en Derecho lituano mediante el artículo 35 de la Lietuvos Respublikos pridėtins vertės mokesčio įstatymas (Ley lituana relativa al IVA; en lo sucesivo, «Ley del IVA»). Este artículo 35 figura en el título V de la Ley del IVA y lleva por epígrafe «Casos en los que los productos importados no están sujetos al IVA a la importación». Dicho artículo, dispone lo siguiente:

«1. Los productos importados quedarán exentos del IVA si, en el momento de la importación, se tiene constancia de que tales productos están destinados a la exportación y serán transportados a otro Estado miembro, y la entrega de los productos por el importador de la República de Lituania en otro Estado miembro, en virtud del capítulo VI de la presente Ley, estará sujeta al tipo del IVA

del 0 %.

2. Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará si el importador está registrado a efectos del IVA en la República de Lituania y los productos se transportan a otro Estado miembro en un plazo no superior a un mes desde el día del devengo del impuesto, conforme al artículo 14, apartado 12 o 13, de la presente Ley. Podrá establecerse un plazo más amplio para el transporte de los productos por razones objetivas.

3. Las modalidades de aplicación del presente artículo serán fijadas por el servicio nacional de aduanas de acuerdo con la Administración tributaria central.»

23 A tenor del artículo 49, apartado 1, de la Ley del IVA:

«El tipo del IVA del 0 % se aplicará a los productos entregados a una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro y exportados desde el territorio nacional a otro Estado miembro [...].»

24 El artículo 56 de la Ley del IVA, relativo a la «justificación de la aplicación del tipo del IVA del 0 %», prescribe lo siguiente:

«1. [...] El sujeto pasivo del IVA que se haya acogido al tipo del IVA del 0 % en virtud del artículo 49 de la presente Ley deberá disponer de documentos justificativos de la exportación de los productos del territorio nacional y, si el tipo del IVA del 0 % se aplica con ocasión de la entrega de los productos a una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro, de pruebas de que la persona a la que han sido exportados los productos está sujeta al IVA en otro Estado miembro.

[...]

4. Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente artículo, la Administración tributaria podrá, de conformidad con las modalidades previstas en la Mokes?i? administravimo ?statymas (Ley sobre la Administración tributaria), exigir la presentación de pruebas adicionales que permitan apreciar la pertinencia de la aplicación del tipo del IVA del 0 %. [...]

5. Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente artículo, la Administración tributaria estará facultada para recabar, por propia iniciativa o por medio de los servicios sancionadores competentes, pruebas adicionales que permitan apreciar la pertinencia de la aplicación del tipo del IVA del 0 %. [...]»

25 Las Reglas de exención del IVA a la importación de los productos importados y entregados en otro Estado miembro de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Reglas») se aprobaron mediante la Decisión n.º 1B?439/VA?71 del director del SAL y del jefe de la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Inspección tributaria nacional del Ministerio de Hacienda, Lituania; en lo sucesivo, «Inspección»), de 29 de abril de 2004. El punto 4 de estas Reglas presenta la siguiente redacción:

«Los productos importados al territorio nacional estarán exentos del IVA si se cumplen los requisitos siguientes:

4.1) tener constancia, en el momento de la importación, de que los productos están destinados a la exportación y serán transportados a otro Estado miembro;

[...]»

26 A tenor del punto 7 de dichas Reglas:

«Se entregarán con vistas al control aduanero, junto a la declaración de aduana de importación, los documentos siguientes:

[...]

7.2) los documentos que acrediten que los productos importados en el territorio del país están destinados a ser transportados y serán transportados a otro Estado miembro (documentos de transporte o contrato, en particular).»

27 Las Reglas fueron modificadas por la Decisión n.º 1B?773/VA?119 del director del SAL y del jefe de la Inspección, de 28 de diciembre de 2010, que entró en vigor el 1 de enero de 2011. Esta decisión añade un punto 7.1 a aquellas, que prevé lo siguiente:

«El importador deberá informar sin demora y por escrito al servicio regional de aduanas si cambian el lugar de almacenamiento de los productos o su comprador (el sujeto pasivo del otro Estado miembro y/o el Estado miembro en el que se entregan los productos, mencionados en los documentos facilitados con vistas al control aduanero), mediante la presentación de nuevas pruebas que expliquen los motivos de los cambios y acompañando copias de los documentos justificativos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

28 Enteco Baltic es una sociedad domiciliada en Lituania. Se dedica al comercio mayorista de combustible.

29 Durante el período de que se trata en el asunto principal, comprendido entre los años 2010 y 2012, Enteco Baltic importó en Lituania combustible procedente de Bielorrusia. Este combustible quedaba sujeto al régimen denominado «régimen aduanero 42», que permite su despacho a libre práctica con exención del IVA a la importación. En las declaraciones de importación, dicha sociedad indicó el número de identificación a efectos del IVA de los adquirentes situados en otro Estado miembro, a los que tenía intención de entregar los productos. Aquella almacenaba estos últimos en depósitos de productos sujetos a impuestos especiales pertenecientes a otras empresas lituanas.

30 Enteco Baltic vendió este combustible a sociedades establecidas en Polonia, Eslovaquia y Hungría en virtud de contratos escritos y de pedidos individuales. Tales contratos estipulaban una entrega «ex-works» («en fábrica»). Así pues, en virtud de esos contratos, Enteco Baltic estaba obligada únicamente a entregar el combustible a los adquirentes en Lituania y estos eran responsables de continuar con el transporte de los productos al Estado miembro de destino. Tanto los pedidos individuales de los adquirentes como las facturas emitidas por Enteco Baltic se enviaban normalmente por correo electrónico.

31 A efectos de su transporte, los productos eran objeto de documentos electrónicos de transporte de productos sujetos a impuestos especiales y de cartas de porte CMR (documentos de transporte basados en el 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). Estas últimas eran cumplimentadas por los empleados responsables del depósito fiscal expedidor e indicaban, en particular, el lugar de expedición de los productos (a saber, el depósito fiscal expedidor), su adquirente y el lugar de recepción (a saber, el depósito fiscal de destino).

32 Tras la entrega de los productos en los depósitos fiscales de destino situados en Polonia, Enteco Baltic recibía una confirmación electrónica de la entrega de estos productos (en lo sucesivo, «confirmación e?ROR»). También recibía las cartas de porte CMR que contenían la confirmación, por los depósitos fiscales de destino, de la recepción de los productos.

33 Enteco Baltic vendía en algunas ocasiones productos a sujetos pasivos situados en otros Estados miembros, diferentes de aquellos cuyos números de identificación se mencionaban en las declaraciones de importación. Los datos relativos a estos sujetos pasivos, incluido su número de identificación a efectos del IVA, se facilitaban siempre a la Inspección en los informes mensuales de entrega de productos en otros Estados miembros.

34 En 2012, el Vilniaus teritorin? muitin? (Servicio Regional de Aduanas de Vilna, Lituania; en lo sucesivo, «SAV») realizó un examen parcial de las declaraciones de importación relativas al período comprendido entre el 1 de abril de 2010 y el 31 de mayo de 2012 y constató irregularidades en los números de identificación a efectos del IVA. Procedió a su rectificación.

35 En 2013, la Inspección recibió de las Administraciones tributarias húngara, polaca y eslovaca información relativa a un posible fraude en la aplicación del «régimen aduanero 42». En particular, estas Administraciones indicaban que no podían certificar la recepción del combustible en cuestión por los adquirentes y que estos mismos no habían declarado el IVA en el período de que se trata.

36 A la vista de esta información, la Inspección realizó un nuevo control tributario en 2013 sobre el cumplimiento, por parte de Enteco Baltic, de las obligaciones en materia del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 30 de junio de 2013. Constató que dicha sociedad había facilitado pruebas suficientes que demostraban la salida de los productos del territorio lituano y la realidad de la transmisión a los adquirentes del poder de disposición sobre ellos con las facultades atribuidas a su propietario. Según la Inspección, no quedó acreditado que, en las operaciones en cuestión, Enteco Baltic hubiera actuado de forma negligente o imprudente.

37 El SAV efectuó asimismo, en el curso de los años 2014 y 2015, un nuevo control referente al período comprendido entre el 1 de abril de 2010 y el 31 de mayo de 2012 así como un control inicial atinente al período comprendido entre el 1 de junio de 2012 y el 31 de diciembre de 2013. Al término de estos controles, el SAV constató que Enteco Baltic no había entregado el combustible a los sujetos pasivos indicados en las declaraciones de importación o no había demostrado que el combustible hubiera sido transportado y que se hubiera transmitido a las personas indicadas en las facturas del IVA el poder de disposición sobre el mismo con las facultades atribuidas a su propietario.

38 Enteco Baltic se dirigió a una sociedad polaca de investigación económica a fin de obtener información adicional relativa a los transportes en cuestión. Solicitó igualmente al SAV que se dirigiera a los depósitos fiscales polacos para recabar la información que dicha sociedad de investigación no podía obtener. Esta solicitud no fue atendida.

39 El 25 de noviembre de 2015, el SAV levantó un acta de inspección en el que señalaba que Enteco Baltic había considerado erróneamente que las importaciones de combustible procedente de Bielorrusia estaban exentas de IVA. En consecuencia, le impuso el pago de un importe de 3 220 822 euros en concepto de IVA, incrementado con las sanciones y los intereses de demora.

40 El SAL confirmó tales órdenes mediante decisión de 16 de marzo de 2016.

41 Enteco Baltic interpuso un recurso contra esta decisión del SAL ante la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania). Mediante decisión de 1 de junio de 2016, esta remitió el recurso al SAL.

42 Tanto Enteco Baltic como el SAL solicitaron al órgano jurisdiccional remitente, en particular, la anulación de la decisión de la citada Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal del Gobierno.

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

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA en el sentido de que prohíbe a una autoridad tributaria de un Estado miembro negarse a aplicar la exención prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha Directiva por el mero hecho de que, en el momento de la importación, estuviera previsto entregar los bienes a un deudor del IVA cuyo número de identificación a efectos del IVA se indicó por tanto en la declaración de importación, pero posteriormente, debido a un cambio de circunstancias, los bienes fueran entregados a otro sujeto pasivo (deudor del IVA) y se facilitara a la autoridad pública toda la información sobre la identidad del verdadero comprador?

2) En circunstancias como las del presente asunto, ¿puede interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA en el sentido de que los documentos cuyo contenido no ha sido rebatido [cartas de porte e?AD (documento administrativo electrónico) y confirmaciones e?ROR (confirmación electrónica de recepción)] por los que se confirma el transporte de los bienes desde un depósito fiscal situado en el territorio de un Estado miembro hasta un depósito fiscal situado en otro Estado miembro pueden considerarse prueba suficiente de la exportación de los bienes a otro Estado miembro?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA en el sentido de que prohíbe a una autoridad tributaria de un Estado miembro negarse a aplicar la exención prevista en dicha disposición cuando el poder de disposición no se transmite directamente al adquirente de los bienes, sino a través de las personas designadas por este último (empresas de transporte/depósitos fiscales)?

4) ¿Es contraria a los principios de neutralidad del IVA y de protección de la confianza legítima una práctica administrativa en virtud de la cual se interpreta de distinta forma lo que debe entenderse como transmisión del poder de disposición y qué pruebas deben presentarse para acreditar dicha transmisión, en función de que se aplique el artículo 167 o el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA?

5) ¿Está también incluido en el ámbito de aplicación del principio de buena fe en cuanto a la percepción del IVA el derecho de las personas a la exención del IVA a la importación [con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA] en supuestos como el del litigio principal, es decir, cuando la aduana niega a un sujeto pasivo el derecho a la exención del IVA a la importación debido a que no se han satisfecho los requisitos relativos a una entrega posterior de bienes en la Unión (en virtud del artículo 138 de la Directiva del IVA)?

6) ¿Debe interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en el sentido de que se opone a una práctica administrativa de los Estados miembros en virtud de la cual la premisa de que, en primer lugar, el poder de disposición no se transmitió a un socio contractual

específico y, en segundo lugar, el sujeto pasivo conocía o podía haber conocido el posible fraude del IVA cometido por el socio contractual, se fundamenta en el hecho de que la empresa comunicaba con sus socios contractuales por medios de comunicación electrónicos y de que la investigación llevada a cabo por la autoridad tributaria ha puesto de manifiesto que los socios contractuales no operaban en las direcciones especificadas y no declaraban el IVA por las operaciones realizadas con el sujeto pasivo?

7) ¿Debe interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA en el sentido de que, aunque la obligación de fundamentar el derecho a la exención del impuesto recae en el sujeto pasivo, esto no quiere decir, no obstante, que la autoridad pública competente que resuelve acerca de la cuestión de la transmisión del poder de disposición no esté obligada a recabar información a la que solo tienen acceso las autoridades públicas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

44 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide esencialmente si el artículo 143, apartado 1, letra d), y el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen la exención del IVA a la importación por el mero hecho de que, a raíz de un cambio de circunstancias posterior a la importación, los productos en cuestión han sido entregados a un sujeto pasivo distinto de aquel cuyo número de identificación a efectos del IVA se había indicado en la declaración de importación, siendo así que el importador comunicó toda la información relativa a la identidad del nuevo adquirente a las autoridades competentes del Estado miembro de importación.

45 Con carácter liminar, procede señalar que, tal como se ha recordado en el apartado 6 de la presente sentencia, el plazo de transposición de la Directiva 2009/69, que añadió un apartado 2 al artículo 143 de la Directiva del IVA en su versión inicial, expiró el 1 de enero de 2011. Por tanto, esta última disposición es aplicable únicamente a partir de esa fecha.

46 En primer lugar, del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA resulta que los Estados miembros han de eximir las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero a un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201 de la citada Directiva, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138 de la misma Directiva.

47 Así, la exención del IVA a la importación se supedita a la realización ulterior, por el importador, de una entrega intracomunitaria exenta a su vez en virtud del artículo 138 de la Directiva del IVA y depende, por tanto, del cumplimiento de los requisitos materiales establecidos en ese artículo, como observó el Abogado General en los puntos 42, 50 y 68 de sus conclusiones.

48 En cambio, ni el artículo 138 ni el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA imponen al importador la obligación de indicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente participante en la operación intracomunitaria ulterior.

49 Con anterioridad a la modificación de la Directiva del IVA en su versión inicial por la Directiva 2009/69, tal obligación podía estar prevista en el Derecho nacional, como sucede con el Derecho lituano en el asunto principal.

50 En efecto, a falta de disposición a este respecto en la Directiva del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las importaciones seguidas de una entrega intracomunitaria para garantizar la aplicación correcta y simple de la exención a la importación prevista en la citada Directiva y prevenir todo posible fraude, evasión fiscal o abuso. 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 36 y jurisprudencia citada; de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 27, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 33).

51 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el contexto de la exención de las entregas intracomunitarias prevista en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, que, dado que tal exención depende del cumplimiento de los requisitos materiales enunciados taxativamente en dicha disposición, entre los que no figura la obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA, los Estados miembros no pueden, en principio, denegar esa exención por el incumplimiento de un requisito formal, como la identificación a efectos del IVA del adquirente, que pueda prever el Derecho nacional de un Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartados 29 y 32).

52 Estas mismas consideraciones se imponen cuando, en aplicación del artículo 131 de la Directiva del IVA, un Estado miembro establece que la exención a la importación que prevé el artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha Directiva se supedita a la comunicación, por el importador, del número de identificación a efectos del IVA del adquirente.

53 En segundo lugar, el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, modificado por la Directiva 2009/69, dispone ahora que, para poder disfrutar de la exención a la importación prevista en el apartado 1, letra d), de dicho artículo, el importador debe, en el momento de la importación, facilitar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente.

54 Si bien, a la luz del tenor literal de la referida disposición, esta podría interpretarse en el sentido de que la exención a la importación debe denegarse cuando el importador, después de haber indicado un número de identificación a efectos del IVA de un adquirente, entrega los bienes de que se trate a un adquirente diferente, tal interpretación sería no obstante contraria a la estructura general del artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA y a su contexto.

55 En efecto, por una parte, de los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2009/69 se desprende que el artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA enumera los requisitos mínimos para la aplicación de la exención del IVA a la importación que prevé. El añadido de tales requisitos en la Directiva del IVA estaba justificado por la necesidad de prevenir una utilización torticera y fraudulenta del sistema de exención del IVA por determinados operadores aprovechándose de las diferencias en los requisitos para reconocer la exención a la importación establecidos anteriormente por los Estados miembros. De ello se infiere que la obligación, que figura en el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA a raíz de la modificación introducida por la Directiva 2009/69, y que incumbe al importador, de facilitar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente no puede considerarse requisito material de exención, sino que su finalidad es únicamente evitar divergencias en la aplicación de la exención entre los Estados miembros.

56 Ello es tanto más cierto cuanto que la Directiva 2009/69 no modificó el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, que remite a los requisitos materiales de la exención de la entrega intracomunitaria ulterior, establecidos en el artículo 138 de esta Directiva.

57 Por otra parte, habida cuenta de las consideraciones que el Abogado General plasma en los puntos 67 a 71 de sus conclusiones, es preciso añadir que decantarse por una interpretación contraria de dicha disposición sería incompatible con el hecho de supeditar la exención a la importación al cumplimiento de los requisitos para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior y, a falta de modificación de estos requisitos —en particular del artículo 138 de la Directiva del IVA— por la Directiva 2009/69, haría incoherente el régimen de tales exenciones.

58 Por lo tanto, ya sea con arreglo a la Directiva del IVA en su versión inicial o de acuerdo con la Directiva del IVA, la exención a la importación no puede denegarse, en principio, por el mero hecho de que los productos se hayan entregado a un adquirente diferente de aquel cuyo número se indicó en el momento de la importación, siempre que se acredite que la importación va seguida efectivamente de una entrega intracomunitaria que cumple los requisitos materiales de exención previstos en el artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva y que el importador ha informado debidamente en todo momento a la autoridad competente de los cambios en la identidad de los adquirentes.

59 Solo cabría una conclusión diferente en el supuesto de que el importador haya participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA o de que el incumplimiento de un requisito formal tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véanse, por analogía, las sentencias de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartados 39, 43, 44 y 46, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartados 36 a 39 y 42).

60 Además, debe recordarse que, para sancionar la inobservancia de requisitos formales, los Estados miembros pueden prever otras sanciones distintas de la denegación de una exención del IVA, como la imposición de una multa o sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 52).

61 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 143, apartado 1, letra d), y el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen la exención del IVA a la importación por el mero hecho de que, a raíz de un cambio de circunstancias posterior a la importación, los productos en cuestión se hayan entregado a un sujeto pasivo distinto de aquel cuyo número de identificación a efectos del IVA se había indicado en la declaración de importación, siendo así que el importador comunicó toda la información relativa a la identidad del nuevo adquirente a las autoridades competentes del Estado miembro de importación, siempre que se acredite que se cumplen efectivamente los requisitos materiales para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

62 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende esencialmente que se determine si el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 138 y el artículo 143, apartado 2, letra c), de esta misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que documentos como las cartas de porte CMR y e-AD y las confirmaciones e-ROR, que confirman el transporte de bienes desde un depósito fiscal situado en el Estado miembro de importación con destino, no al adquirente, sino a un depósito fiscal situado en otro Estado miembro, pueden considerarse pruebas suficientes de la expedición o del transporte de los bienes en el sentido de dichas disposiciones.

- 63 Ha de recordarse que el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA prevé la exención de las importaciones de bienes que van seguidas de entregas intracomunitarias que están a su vez exentas en virtud del artículo 138, apartado 1, de la propia Directiva.
- 64 Por una parte, del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, cuyas disposiciones resultan de las modificaciones introducidas por la Directiva 2009/69, se desprende que la exención a la importación solo se aplica si, en el momento de la importación, el importador facilita la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.
- 65 A este respecto, con anterioridad a tales modificaciones, correspondía solamente a los Estados miembros establecer los requisitos a los que se supeditaba la exención del IVA respecto a las importaciones de bienes, que prevé el artículo 143, apartado 1, de la Directiva del IVA.
- 66 Por otra parte, ha de recordarse que la exención de la entrega intracomunitaria de un bien en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA 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 miembro de partida de la expedición o del transporte (sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 25).
- 67 Incumbe a quien solicita la exención del IVA, a saber, el proveedor de bienes, aportar la prueba de que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA (sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, apartado 26). No obstante, cuando el poder de disposición sobre el bien como propietario se transmite al adquirente en el territorio del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte y tal adquirente expide o transporta el bien fuera del territorio de ese Estado miembro, la prueba que el proveedor pueda presentar a la autoridad tributaria depende esencialmente de los elementos que a este fin reciba del adquirente (sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, apartado 37, y de 14 de junio de 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, apartado 66).
- 68 Además, del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el requisito relativo a la expedición o transporte de los bienes de que se trate se cumple cuando los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte para ser enviados al del Estado miembro de destino (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 27 y 33).
- 69 Cabe colegir de lo anterior que, para disfrutar de la exención a la importación prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, el importador debe, en particular, aportar a las autoridades del Estado miembro de importación la prueba de que, por un lado, en el momento de la importación, los bienes en cuestión están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro y, por otro lado, que, en el marco de la entrega intracomunitaria ulterior, dichos bienes han sido objeto de tal expedición o transporte.
- 70 A este respecto, basta con que el importador acredite que los bienes en cuestión están destinados a ser expedidos o transportados y, seguidamente, son efectivamente expedidos o transportados a otro Estado miembro, sin que sea necesario acreditar que lo son con destino, específicamente, a la dirección del adquirente de esos bienes.

71 En este caso, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas, en concreto, sobre el valor probatorio de las cartas de porte CMR y e?AD y de las confirmaciones e?ROR. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar el valor probatorio de las pruebas aportadas en el litigio principal, el Tribunal de Justicia puede no obstante proporcionarle todos los elementos de interpretación relativos al Derecho de la Unión que puedan serle útiles.

72 A este respecto, por lo que se refiere, antes de nada, a las cartas de porte e?AD, procede referirse a las disposiciones del Derecho de la Unión relativas al documento administrativo electrónico que acompaña a los movimientos de bienes sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (en lo sucesivo, «documento e?AD»), como los controvertidos en el asunto principal.

73 Por una parte, de las disposiciones del artículo 21, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y del artículo 3 del Reglamento n.º 684/2009, en relación con el cuadro 1 que figura en el anexo I de dicho Reglamento, se desprende que, como muy pronto, siete días antes de la fecha de expedición de los productos sujetos a impuestos especiales de que se trate el expedidor presentará a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición un borrador de documento e?AD que contenga, en particular, información relativa a los operadores económicos en cuestión, a saber, el expedidor y el destinatario, a los lugares de expedición y de destino, a los bienes expedidos y a la factura correspondiente a estos bienes, así como al transporte de estos. Los datos que figuran en ese borrador son verificados por dichas autoridades, conforme al artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva.

74 Como señaló el Abogado General en los puntos 122 y 124 de sus conclusiones, debe considerarse que el mencionado borrador de documento e?AD, cuando está debidamente cumplimentado y se presenta en el momento de la importación, puede constituir un elemento que permite demostrar que, en ese momento, el bien en cuestión está destinado a ser transportado o expedido a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA.

75 Por otra parte, es menester precisar que, conforme al artículo 24 de la Directiva 2008/118, tan pronto como reciba productos sujetos a impuestos especiales, el destinatario debe presentar una notificación de su recepción a las autoridades competentes del Estado miembro de destino y estas autoridades la transmitirá al expedidor. A este respecto, del artículo 7 del Reglamento n.º 684/2009, en relación con el cuadro 6 del anexo I de dicho Reglamento, se desprende que tal notificación de recepción contiene, en particular, una referencia al documento e?AD pertinente.

76 Como observa el Abogado General en el punto 126 de sus conclusiones, ha de considerarse que tal notificación de recepción puede demostrar que el bien en cuestión ha abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de expedición y que ha sido transportado o expedido a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA.

77 A continuación, por lo que se refiere a las confirmaciones e?ROR, de los autos se desprende que las mismas se elaboran después de la expedición o el transporte de los bienes. En la medida en que tales confirmaciones no existen aún en el momento de la importación, no permiten demostrar que, en ese momento, los bienes en cuestión están destinados a ser transportados o expedidos a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA. En cambio, pueden ser tenidas en cuenta para probar la realidad de la expedición o del transporte de dichos bienes en virtud del artículo 138, apartado 1, de la mencionada Directiva.

78 Por último, con respecto a las cartas de porte CMR, procede señalar que estas se elaboran antes de la expedición o el transporte al Estado miembro de destino e indican en particular el lugar de expedición, el comprador, el lugar de recepción y los vehículos de transporte. Por tanto, pueden acreditar que los bienes en cuestión están destinados a ser expedidos o transportados a dicho Estado y ser tenidas en cuenta en virtud del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, en la medida en que se han presentado en el momento de la importación. Pueden ser tenidas en cuenta también en virtud del artículo 138, apartado 1, de la citada Directiva, tanto más cuanto que, al término de la expedición o del transporte, contienen una marca de recepción.

79 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, ante el órgano jurisdiccional remitente, las partes en el asunto principal discrepan acerca de si la exención a la importación podía denegarse por el mero hecho de que las cartas de porte CMR presentadas por Enteco Baltic carecían de marca de recepción o portaban la marca de registro de los depósitos fiscales polacos. No obstante, debe señalarse que este hecho no puede llevar por sí solo a la denegación de la exención cuando las demás pruebas aportadas por dicha sociedad acreditan, por un lado, que, en el momento de la importación, los bienes en cuestión estaban destinados a ser expedidos o transportados a un Estado miembro distinto del Estado miembro de importación y, por otro lado, que, en la operación ulterior, estos bienes han sido efectivamente expedidos o transportados a ese otro Estado miembro.

80 Por lo tanto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar, a la luz de todas las pruebas que ha aportado Enteco Baltic, si se cumplen tales requisitos.

81 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 138 y el artículo 143, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que:

- documentos que confirman el transporte de bienes desde un depósito fiscal situado en el Estado miembro de importación con destino, no al adquirente, sino a un depósito fiscal situado en otro Estado miembro, pueden considerarse pruebas suficientes de la expedición o del transporte de esos bienes a otro Estado miembro;
- documentos como las cartas de porte CMR y documentos e?AD pueden tenerse en cuenta para acreditar que, en el momento de la importación en un Estado miembro, los bienes en cuestión están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, siempre que tales documentos se presenten en ese momento y contengan todos los datos necesarios. Estos documentos, del mismo modo que las confirmaciones e?ROR y la notificación de recepción emitidas a raíz de un movimiento en régimen suspensivo de impuestos especiales, pueden acreditar que dichos bienes son efectivamente expedidos o transportados a otro Estado miembro, conforme al artículo 138, apartado 1, de la referida Directiva.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

82 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se elucide si el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades de un Estado miembro denieguen a un importador el derecho a la exención del IVA previsto en dicha disposición, respecto a las importaciones de bienes que ha efectuado a ese Estado y que van seguidas de una entrega intracomunitaria, cuando tales bienes no se han transmitido directamente al adquirente, sino que se han hecho cargo de los mismos empresas de

transporte y depósitos fiscales que el adquirente ha designado, y si el concepto de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva, se entiende en este contexto de la misma manera que en el del artículo 167 de dicha Directiva.

83 Con carácter previo, ha de recordarse que la exención a la importación prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA se supedita a la realización ulterior de una entrega intracomunitaria exenta a su vez en virtud del artículo 138, apartado 1, de esa Directiva.

84 Del mismo modo que toda entrega de bienes, tal como se define en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, una entrega intracomunitaria requiere la transmisión al adquirente del derecho de disponer de un bien corporal en calidad de propietario (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 32).

85 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de «entrega de bienes», en el sentido de la Directiva del IVA, es objeto de una definición autónoma y uniforme, propia del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, apartado 22). Conforme a la finalidad de la Directiva del IVA, consistente, entre otras cosas, en basar el sistema del IVA en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, apartado 8, y de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 25), este concepto debe tener un significado uniforme en el marco de dicha Directiva. Por tanto, no puede interpretarse de manera diferente en el contexto de la exención a la importación y en el del derecho a deducir el IVA soportado, que contempla el artículo 167 de la Directiva del IVA.

86 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende asimismo que el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal, efectuada por una parte, que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietaria (sentencia de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, apartado 24 y jurisprudencia citada).

87 La transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario no requiere que la parte a la que se ha transmitido el bien lo posea físicamente ni que el bien sea transportado físicamente con destino a esa parte ni recibido físicamente por ella (auto de 15 de julio de 2015, Itales, C-123/14, no publicado, EU:C:2015:511, apartado 36).

88 En cambio, a falta de transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, no pueden estar comprendidos en el concepto de «entrega de bienes» ni la transmisión de bienes para su mera posesión (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, apartado 36) ni el hecho de que un transportista desplace materialmente los bienes de que se trate de un lugar a otro por cuenta de otros operadores (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, apartado 25).

89 En lo que respecta al asunto principal, a efectos de determinar si las operaciones realizadas entre el importador y los adquirentes a raíz de la importación de los bienes en cuestión deben calificarse de «entregas de bienes», en el sentido de la Directiva del IVA, ha de apreciarse, tal como se desprende de los puntos 95 a 97 de las conclusiones del Abogado General, si el poder de disposición sobre estos bienes con las facultades atribuidas a su propietario ha sido transmitido por Enteco Baltic a los transportistas y a los depósitos fiscales o si estos últimos han desempeñado meramente un papel de intermediario de transporte y de almacenamiento sin que se les haya transmitido ese poder. En este último supuesto y siempre que dicho poder haya sido

efectivamente transmitido por Enteco Baltic a los adquirentes, como da a entender la petición de decisión prejudicial, dichas operaciones deben calificarse de «entregas de bienes».

90 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, a la luz de todas las circunstancias de hecho que concurren, si así sucede en el litigio de que conoce (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, apartado 13, y de 18 de julio de 2013, *Evita?K*, C-778/12, EU:C:2013:486, apartado 34).

91 Si, al término de tal apreciación, resulta que Enteco Baltic ha transmitido a los adquirentes el poder de disposición sobre los bienes con las facultades atribuidas a su propietario, y siempre que se cumplan los demás requisitos para la exención a la importación, esta exención no podrá denegarse a Enteco Baltic.

92 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades de un Estado miembro denieguen a un importador el derecho a la exención del IVA, previsto en dicha disposición, respecto a las importaciones de bienes que ha efectuado en ese Estado miembro a las que ha seguido una entrega intracomunitaria, debido a que tales bienes no se han transmitido directamente al adquirente, sino que se han hecho cargo de ellos empresas de transporte y depósitos fiscales que el adquirente ha designado, cuando el poder de disposición sobre dichos bienes con las facultades atribuidas a su propietario ha sido transmitido por el importador al adquirente. En este contexto, el concepto de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse de la misma manera que en el contexto del artículo 167 de esa Directiva.

Sobre las cuestiones prejudiciales quinta y sexta

93 Mediante sus cuestiones prejudiciales quinta y sexta, que procede abordar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, en lo sustancial, que se determine si el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica administrativa en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal, el beneficio del derecho a la exención del IVA a la importación se deniega al importador de buena fe cuando no se cumplen los requisitos para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior a causa de un fraude fiscal cometido por el adquirente.

94 A este respecto, cabe recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pueda exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, debe denegársele la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartados 48 y 54 y jurisprudencia citada).

95 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, sobre la base de una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal, si Enteco Baltic actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para asegurarse de que las operaciones de importación y de entrega realizadas no la llevaban 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 proporcionar al tribunal remitente todos los elementos de interpretación

relativos al Derecho de la Unión que puedan serle útiles (sentencia de 14 de junio de 2017, *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, apartado 72).

96 En este caso, la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia no contiene elementos que permitan constatar si se ha acreditado que Enteco Baltic actuó o no con la diligencia debida. A este respecto, se ha de precisar sin embargo que, tal como señaló el Abogado General en los puntos 102 a 104 de sus conclusiones, la circunstancia de que el importador se comunicara con sus clientes por vía electrónica no permite ni caracterizar una falta de buena fe o una negligencia por su parte ni presumir que dicha sociedad sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude fiscal.

97 En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente constatará que Enteco Baltic actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para asegurarse de que las operaciones de importación y de entrega realizadas no la llevaban a participar en un fraude fiscal, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica se opone a que un Estado miembro, que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el vendedor como pruebas que justifican el derecho a la exención de una entrega, pueda posteriormente obligar a ese vendedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega a causa de un fraude cometido por el adquirente del que el vendedor no tenía ni había podido tener conocimiento (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros*, C?409/04, EU:C:2007:548, apartado 50, y de 14 de junio de 2017, *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, apartado 75).

98 De los documentos que obran en autos no se desprende que tales requisitos se cumplan en la situación controvertida en el asunto principal. A este respecto, de esos elementos se desprende ciertamente que, sobre la base de las pruebas aportadas por Enteco Baltic, la Inspección concluyó que se cumplían los requisitos para la exención de las entregas intracomunitarias y que no cabía reprochar negligencia alguna a dicha sociedad. No obstante, ha de subrayarse que el análisis efectuado por la Inspección, que en cualquier caso se refería únicamente a determinadas operaciones controvertidas en el asunto principal, no impedía al SAV verificar, en un nuevo control, efectuado con observancia de los plazos aplicables, que Enteco Baltic no tenía y no podía tener conocimiento de un eventual fraude fiscal cometido por el adquirente respecto al conjunto de operaciones controvertidas.

99 La interpretación del principio de seguridad jurídica a la luz de las consideraciones expuestas en los apartados 97 y 98 de la presente sentencia no se ve en entredicho por la alegación formulada en la vista por el Gobierno lituano y la Comisión, según la cual los controles realizados por la Inspección y el SAV, respectivamente, tenían objetos diferentes, pues la primera examina el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 138 de la Directiva del IVA y el segundo comprueba el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha Directiva. En efecto, el beneficio de la exención a la importación en virtud del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA se supedita al cumplimiento de los requisitos de la exención de la entrega intracomunitaria ulterior en virtud del artículo 138, apartado 1, de la citada Directiva. Pues bien, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, la decisión del SAV se refería precisamente a los requisitos de esta última disposición.

100 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta que el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica administrativa en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal, el derecho a la exención del IVA se deniega al importador de buena fe cuando no se cumplen los requisitos para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior a causa de un fraude fiscal cometido por el adquirente, salvo que se acredite que el importador

sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en el fraude. El mero hecho de que el importador y el adquirente se comunicaran a través de medios de comunicación electrónicos no permite presumir que el importador sabía o podía saber que participaba en tal fraude.

Sobre la séptima cuestión prejudicial

101 Mediante su séptima cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en esencia que se dilucide si el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las autoridades nacionales competentes están obligadas, al examinar la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, a recabar información a la que solo las autoridades públicas pueden acceder.

102 A este respecto, procede recordar que, por analogía con la jurisprudencia citada en el apartado 67 de la presente sentencia y como expone por otra parte el órgano jurisdiccional remitente, corresponde al importador demostrar que se cumplen los requisitos para la exención a la importación prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA. A tal efecto, le incumbe en concreto demostrar que se ha transmitido al adquirente el poder de disposición sobre los bienes con las facultades atribuidas a su propietario.

103 Además, en el contexto de las operaciones intracomunitarias, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando el proveedor no puede aportar las pruebas necesarias para acreditar que se cumplen los requisitos de la exención de una entrega intracomunitaria, las autoridades tributarias del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes no están obligadas a solicitar información a las autoridades del Estado miembro de destino sobre la base de las disposiciones del Reglamento n.º 1798/2003 relativas al sistema de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217, apartado 37, así como, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, apartados 28, 34 y 38).

104 Tal interpretación es extrapolable al Reglamento n.º 904/2010, que es aplicable, conforme a su artículo 62, párrafo segundo, desde el 1 de enero de 2012, y que deroga, en virtud de su artículo 61, párrafo primero, el Reglamento n.º 1798/2003 a partir de esa misma fecha.

105 En efecto, tal como se desprende en particular de los considerandos 3, 4 y 7 del Reglamento n.º 904/2010, este tiene por objetivo luchar contra la evasión del IVA y la elusión fiscal y contribuir a la correcta aplicación del IVA. A tal efecto, dicho Reglamento define, conforme a su artículo 1, apartado 1, párrafo segundo, normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. En particular, el artículo 7, apartado 1, de ese mismo Reglamento prevé a tal efecto que, a solicitud de una autoridad nacional, la autoridad requerida comunicará toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA. El artículo 54, apartado 1, del Reglamento n.º 904/2010 fija límites a este intercambio de información entre las autoridades nacionales, las cuales no están obligadas a facilitar la información solicitada en cualquier circunstancia. Por tanto, y a falta de disposición expresa a este respecto en el mencionado Reglamento, este no confiere a un sujeto pasivo ningún derecho específico a solicitar la transmisión de información en el supuesto de que no pueda aportar por sí mismo las pruebas que justifiquen su derecho a una exención del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 27 de

septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, apartados 30 a 34).

106 En vista de las consideraciones que anteceden, procede responder a la séptima cuestión prejudicial que el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las autoridades nacionales competentes no están obligadas, al examinar la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, a recabar información a la que solo las autoridades públicas pueden acceder.

Costas

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

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

1) El artículo 143, apartado 1, letra d), y el artículo 143, apartado 2, letra b), 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 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen la exención del impuesto sobre el valor añadido a la importación por el mero hecho de que, a raíz de un cambio de circunstancias posterior a la importación, los productos en cuestión se hayan entregado a un sujeto pasivo distinto de aquel cuyo número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido se había indicado en la declaración de importación, siendo así que el importador comunicó toda la información relativa a la identidad del nuevo adquirente a las autoridades competentes del Estado miembro de importación, siempre que se acredite que se cumplen efectivamente los requisitos materiales para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior.

2) El artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, en relación con el artículo 138 y el artículo 143, apartado 2, letra c), de aquella Directiva, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que:

- Documentos que confirman el transporte de bienes desde un depósito fiscal situado en el Estado miembro de importación con destino, no al adquirente, sino a un depósito fiscal situado en otro Estado miembro, pueden considerarse pruebas suficientes de la expedición o del transporte de esos bienes a otro Estado miembro.
- Documentos como los documentos de transporte basados en el 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 documentos administrativos electrónicos que acompañan a los movimientos de bienes sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo pueden tenerse en cuenta para acreditar que, en el momento de la importación en un Estado miembro, los bienes en cuestión están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, siempre que tales documentos se presenten en ese momento y contengan todos los datos necesarios. Estos documentos, del mismo modo que las confirmaciones electrónicas de la entrega de los productos y la notificación de recepción emitidas a raíz de un movimiento en régimen suspensivo de impuestos especiales, pueden acreditar que dichos bienes son efectivamente expedidos o transportados a otro Estado miembro, conforme al artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada.

3) El artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades de un Estado miembro denieguen a un importador el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido, previsto en dicha disposición, respecto a las importaciones de bienes que ha efectuado en ese Estado miembro a las que ha seguido una entrega intracomunitaria, debido a que tales bienes no se han transmitido directamente al adquirente, sino que se han hecho cargo de ellos empresas de transporte y depósitos fiscales que el adquirente ha designado, cuando el poder de disposición sobre dichos bienes con las facultades atribuidas a su propietario ha sido transmitido por el importador al adquirente. En este contexto, el concepto de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de aquella Directiva, en su versión modificada, debe interpretarse de la misma manera que en el contexto del artículo 167 de esa Directiva, en su versión modificada.

4) El artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica administrativa en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal, el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido a la importación se deniega al importador de buena fe cuando no se cumplen los requisitos para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior a causa de un fraude fiscal cometido por el adquirente, salvo que se acredite que el importador sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en el fraude. El mero hecho de que el importador y el adquirente se comunicaran a través de medios de comunicación electrónicos no permite presumir que el importador sabía o podía saber que participaba en tal fraude.

5) El artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, debe interpretarse en el sentido de que las autoridades nacionales competentes no están obligadas, al examinar la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, a recabar información a la que solo las autoridades públicas pueden acceder.

Firmas

* Lengua de procedimiento: lituano.