

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 11 de enero de 2007 1(1)

**Asunto C-409/04**

**Teleos plc y otros**

**contra**

**The Commissioners of Customs and Excise**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Reino Unido)]

«Sexta Directiva del IVA – Artículo 28 bis, apartados 1, letra a), y 3, y artículo 28 quater, parte A, letra a) – Adquisición intracomunitaria – Entrega intracomunitaria – Exención – Bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro – Requisitos de prueba – Irregularidades en la expedición o transporte no debidas al proveedor»

**I. Introducción**

1. En el presente asunto han de responderse cuestiones de interpretación de la Sexta Directiva del IVA (2) en relación con la exención de entregas intracomunitarias. Estas cuestiones guardan una estrecha relación con las que suscitan los asuntos C-146/05 (Collée) y C-184/05 (Twoh International), en los que hoy también presento mis conclusiones.

2. Los demandantes en el procedimiento principal, Teleos plc y otras trece sociedades (3) (en lo sucesivo, «Teleos y otros») domiciliadas en el Reino Unido, vendieron teléfonos móviles a una empresa española. El adquirente manifestó su intención de exportar a otros Estados miembros la mercancía procedente del Reino Unido. Como se comprobó posteriormente, se produjeron irregularidades en las que no participaron Teleos y otros. No obstante, las autoridades tributarias les denegaron la exención de sus entregas.

3. El órgano jurisdiccional remitente desea saber, por un lado, cuándo se produce la adquisición o la entrega intracomunitaria y cuándo nace el derecho a la exención del IVA en el territorio nacional. En particular, ha de elucidarse si a tal fin es necesario el transporte efectivo a través de la frontera. Por otro lado, se plantea la cuestión de si puede denegarse la exención al proveedor si se constata *a posteriori* que las pruebas del transporte transfronterizo presentadas por el adquirente son falsas, sin que el proveedor conociera o debiera conocer su inexactitud.

4. En la interpretación de la Sexta Directiva que debe realizarse en el presente asunto han de cohererse dos objetivos. Por un lado, ha de limitarse el fraude en el IVA. En efecto, la aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas con mercancías de gran valor y fácilmente

transportables resulta especialmente propensa a los fraudes. Por otro lado, las empresas que realizan sus operaciones transfronterizas de forma correcta y diligente no deben quedar expuestas a grandes riesgos y cargas, para no dificultar excesivamente los intercambios intracomunitarios. En última instancia, ha de elucidarse también la cuestión de quién ha de soportar el riesgo por la actuación fraudulenta de un tercero: el operador que actuó de buena fe o el Estado.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho comunitario

5. La Directiva 91/680/CEE del Consejo, 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 Sexta Directiva, (4) introdujo en la Sexta Directiva un nuevo título XVI *bis* (Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, artículos 28 *bis* a 28 decimocuarto). Estas disposiciones siguen siendo pertinentes, puesto que hasta ahora no se ha adoptado un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros.

6. El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva establece, entre otras cosas:

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

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

[...]

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

[...]»

7. El devengo del impuesto queda definido en el artículo 28 quinto, apartado 1, de la Sexta Directiva, del modo siguiente:

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

8. El artículo 28 *ter*, parte A, de la Sexta Directiva regula el lugar de las adquisiciones intracomunitarias del modo siguiente:

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

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 *bis* apartado 1, letra a), sin

embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

[...]»

9. Conforme al artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, las entregas intracomunitarias entre dos Estados miembros están exentas del impuesto. Esta disposición establece, entre otras cosas:

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

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5 y en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra a), expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

[...]»

#### B. *Derecho nacional*

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

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

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

i) la salida de los bienes del Reino Unido y

ii) su adquisición en otro Estado miembro por una persona sujeta al IVA por la adquisición conforme a las disposiciones legislativas de dicho Estado miembro que se correspondan, en dicho Estado miembro, con las disposiciones del artículo 10, y

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

11. En ejecución de esta autorización, la norma 134 del Value Added Tax Regulations (Reglamento del impuesto sobre el valor añadido) de 1995 regula con más detalle la exención de las entregas intracomunitarias. Otros aspectos de la regulación se encuentran en las comunicaciones (Notices) 725 y 703 de los Commissioners, las cuales tienen en parte fuerza de ley conforme al artículo 30, apartado 8, de la Ley de 1994 y del anexo 7, apartado 4. Como señala el órgano jurisdiccional remitente, conforme a todas estas disposiciones no nace, un derecho a la exención de las entregas comunitarias con el derecho a deducción (aplicación de un tipo cero, «zero rating») hasta que las mercancías hayan abandonado efectivamente el Reino Unido.

### III. Hechos y cuestiones prejudiciales

12. Teleos y otros vendieron en 2002 teléfonos móviles a la empresa Total Telecom, S.A./Ercosys Mobil, S.A. (en lo sucesivo, «TT»), domiciliada en España. En los contratos se señalaba, en la mayor parte de los casos, Francia y, en casos concretos, España como lugar de destino de las mercancías. La entrega se efectuaba «en fábrica» (ex works). (5) Con arreglo a lo anterior, Teleos y otros estaban obligados únicamente a entregar las mercancías en el almacén del expedidor de TT en el Reino Unido. Después, el expedidor las entregaba supuestamente a un transportista para llevarlas hasta los Estados de destino. Por cada operación, TT enviaba a Teleos y otros por correo una carta de porte CMR sellada y firmada en original que constituía la prueba de que los teléfonos móviles habían sido recibidos en su lugar de destino. Según las comprobaciones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente, Teleos y otros no tenían ningún motivo para poner en duda los datos contenidos en las cartas de porte ni su veracidad.

13. A solicitud de Teleos y otros, las entregas quedaron exentas del impuesto y se concedió una deducción (tipo cero). En controles efectuados unas semanas después de las últimas entregas, los Commissioners descubrieron que las cartas de porte CMR contenían numerosos datos falsos relativos al lugar de destino, al transportista y a los vehículos supuestamente utilizados. En su opinión, por tanto, los teléfonos móviles no habían salido del Reino Unido. El órgano jurisdiccional remitente comparte esta apreciación. A continuación, los Commissioners giraron contra Teleos y otros liquidaciones complementarias del IVA por importe de varios millones de libras. Ahora bien, reconocieron que Teleos y otros no participaron en ningún fraude ni sabían que los teléfonos móviles no habían salido del Reino Unido.

14. Según las comprobaciones del órgano jurisdiccional remitente, TT presentó en España declaraciones tributarias sobre la adquisición intracomunitaria de los teléfonos móviles, dedujo como impuesto soportado el IVA que debía abonar por dichos teléfonos y declaró la expedición posterior de dichos teléfonos como entrega intracomunitaria exenta.

15. Antes de entablar relaciones comerciales con TT, Teleos y otros se habían cerciorado de la fiabilidad de este comprador consultando su código del impuesto sobre el valor añadido, su inscripción en el registro mercantil y su solvencia. Asimismo, se informaron sobre el expedidor utilizado por TT.

16. Mediante resolución de 7 de mayo de 2004 (recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de septiembre de 2004), la High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, (Administrative Court), que conoce de este litigio sobre la liquidación del IVA, ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales conforme al artículo 234 CE:

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

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

b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los

bienes inician, si bien no concluyen necesariamente, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, si los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de suministro); o

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

#### Requisitos de exención

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

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

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

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

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

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

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

#### Nueva obligación de pago del IVA

3) En las circunstancias pertinentes, cuando un proveedor que actúe de buena fe, tras haber presentado una solicitud de devolución, haya ofrecido a las autoridades competentes de su Estado miembro pruebas objetivas que, en el momento de su recepción, confirmasen aparentemente su derecho a obtener una exención sobre determinados bienes con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y las autoridades competentes hayan aceptado inicialmente dichas pruebas a efectos de la exención, ¿en qué circunstancias, en su caso, pueden las autoridades competentes del Estado miembro de suministro, no obstante, exigir posteriormente al proveedor el pago del IVA correspondiente a dichos bienes cuando reciban

nuevas pruebas que a) pongan en duda la validez de las anteriores pruebas o b) demuestren que las pruebas presentadas eran sustancialmente falsas, si bien sin conocimiento o implicación del proveedor?

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

17. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones Teleos y otros, los Gobiernos británico, holandés, francés, griego, italiano y portugués y la Comisión de las Comunidades Europeas.

#### IV. **Apreciación jurídica**

18. Los hechos del litigio principal se caracterizan por la circunstancia de que la realidad y la apariencia divergen manifiestamente entre sí. Según los documentos que Teleos y otros recibieron de la otra parte contratante y que presentaron a los Commissioners, el agente de TT recibió los teléfonos móviles en el Reino Unido y ordenó su transporte a otros Estados miembros. De este modo se cumplirían todos los requisitos tanto de la adquisición intracomunitaria como de la exención de la entrega intracomunitaria, con independencia de cuál de las variantes interpretativas mencionadas en las cuestiones prejudiciales primera y segunda se prefiera.

19. Las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta abordan el problema de las consecuencias que se derivan para la fiscalidad de una entrega cuando se comprueba *a posteriori* que los documentos y la realidad no coinciden. Sólo si se responde a estas cuestiones que los hechos conocidos con posterioridad pueden dar lugar a una nueva valoración de la situación serán pertinentes las cuestiones primera y segunda.

20. En efecto, mediante estas cuestiones se pretende elucidar si es posible que se hayan producido ya una adquisición intracomunitaria y una entrega intracomunitaria exenta si los teléfonos no han salido (todavía) del Reino Unido. Ahora bien, si las autoridades tributarias no pudieran oponer esta circunstancia al proveedor porque éste consideraba de buena fe que las cartas de porte eran correctas, carecerían de pertinencia las cuestiones de si se aplica la exención en tales circunstancias y, en caso de respuesta afirmativa, cuándo se aplica.

21. Por su parte, las cuestiones tercera y cuarta no serían relevantes si el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión, en las cuestiones primera y segunda, de que la exención en sí tiene lugar aunque la mercancía no haya salido del Estado de origen.

22. Así pues, no existe una clara prioridad lógica de uno u otro grupo de cuestiones. Por consiguiente, las cuestiones se responderán en el orden en que las ha planteado el órgano jurisdiccional remitente.

A. *Observaciones preliminares sobre el régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (6)*

23. Antes de abordar con más detalle las cuestiones prejudiciales, quiero formular algunas observaciones previas sobre el trasfondo del régimen especial aplicable a las entregas transfronterizas en los intercambios intracomunitarios.

24. Con el IVA se somete a imposición el consumo privado en el territorio nacional. En consecuencia, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el interior del país (artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva), así como la importación de mercancías (artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva), están sujetas al impuesto sobre el valor añadido. Por cuanto respecta a los intercambios transfronterizos intracomunitarios, mediante el régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (título XVI *bis*) la Directiva 91/680 ha introducido un nuevo hecho imponible: la adquisición intracomunitaria [artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a)].

25. Las entregas de bienes expedidos o transportados a un tercer Estado están exentas del impuesto de conformidad con el artículo 15, número 1, de la Sexta Directiva, pues dichos bienes no son consumidos en el territorio nacional. Lo mismo se aplica a las entregas a otro Estado miembro conforme al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva.

26. Antes de la introducción del régimen transitorio de los intercambios intracomunitarios, las entregas de bienes entre dos Estados miembros eran clasificadas como entregas en el marco de cualquier otro intercambio internacional. Una entrega de bienes estaba sujeta al impuesto en el lugar de entrega a efectos del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es decir, en el lugar en que se encontraban en el momento de iniciarse la expedición, pero quedaban exentos del impuesto con la exportación. Así pues, el impuesto sobre el valor añadido se aplicaba con ocasión de la importación en el Estado de destino. El paso de una frontera con ocasión de la exportación o de la importación, que constituía, respectivamente, el punto de apoyo decisivo para la exención o, en su caso, la tributación, debía acreditarse sin más sobre la base de los documentos aduaneros a los fines del impuesto sobre el valor añadido.

27. Para realizar el mercado interior, se eliminaron los controles en las fronteras interiores, lo cual, en consecuencia, exigía también una reforma del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los intercambios entre los Estados miembros. (7) Ahora bien, la reforma no llegó a extender la aplicación de las normas sobre entregas de bienes internas a los intercambios entre dos Estados miembros. En efecto, ello habría significado que, a diferencia de la situación anterior, el impuesto sobre el valor añadido no se aplicaría en el Estado en el que la mercancía es importada y consumida, sino en el Estado desde el cual se expide.

28. Antes bien, el régimen transitorio mantiene inalterado el anterior reparto de la competencia fiscal entre los Estados miembros. Al objeto de que el IVA siguiera correspondiendo al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final, la Directiva 91/680 introdujo, en relación con los intercambios entre los Estados miembros, la adquisición intracomunitaria como nuevo hecho imponible [artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a)].

29. Dado que la adquisición intracomunitaria tributa en el Estado de destino de la mercancía, debe eximirse del pago del impuesto a la correspondiente entrega intracomunitaria en el Estado de origen, al objeto de evitar una doble imposición y, de este modo, una vulneración del principio de neutralidad del IVA [artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva]. (8) Así pues, mientras que la adquisición intracomunitaria reemplazó a la tributación de la importación, la exención de la entrega intracomunitaria sustituye a la exención a la exportación.

B. *Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda*

1. Sobre la interacción de la adquisición intracomunitaria y la exención de la entrega intracomunitaria

30. Los demandantes reclaman en el litigio principal la exención de sus entregas conforme al artículo 28 *quater*, parte A, letra c), de la Sexta Directiva en cuanto entregas intracomunitarias. Sin embargo, la High Court solicita en su primera cuestión una interpretación del artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el que se regula la tributación de la adquisición intracomunitaria.

31. Este planteamiento descansa sobre la acertada suposición de que la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y la adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto en el sentido del artículo 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva sobre los bienes entregados están relacionadas entre sí. Mediante la adquisición intracomunitaria, la potestad tributaria se desplaza del Estado de origen al Estado de destino. (9)

32. Como consecuencia de la interacción entre la adquisición y la exención, que se pone de manifiesto igualmente en el tenor de las correspondientes disposiciones de la Sexta Directiva, las cuales contienen remisiones recíprocas, procede examinar conjuntamente las cuestiones primera y segunda.

33. De conformidad con el artículo 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva, existe una adquisición intracomunitaria cuando concurren estos dos requisitos:

- el adquirente obtiene el poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal (10) y
- el bien de que se trata es expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

34. La exención de la entrega comunitaria prevista en la artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva se aplica si se dan las siguientes condiciones:

- Los bienes son expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 [de la Sexta Directiva] [es decir, el territorio nacional] pero en el interior de la Comunidad, y
- las entregas son efectuadas para otro sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, que actúa en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición.

35. En cuanto atañe al cumplimiento de los requisitos de la adquisición intracomunitaria, es pacífico entre las partes que TT tiene el poder de disponer como propietario de los bienes, aunque no haya llegado a poseer directamente dichos bienes, sino a través de un expedidor contratado por ella. En cuanto respecta al supuesto de exención, el segundo requisito –la entrega a un sujeto pasivo que opera fuera del Estado de expedición– no depara ningún problema.

36. Las partes divergen únicamente sobre la correcta interpretación del concepto de expedición a otro Estado miembro, que plantean de modo similar el artículo 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, y el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva.

2. Expedición y transporte en el sentido de los artículos 28 *bis*, apartado 3, y 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva

37. Teleos y otros sostienen que, en un supuesto como el presente, la expedición se efectúa cuando el proveedor entrega la mercancía en el Estado de expedición al agente del adquirente y las partes del contrato han acordado que el adquirente exportará la mercancía a otro Estado miembro. En consecuencia, con la entrega se produce la adquisición intracomunitaria y nace el derecho a la exención de la entrega intracomunitaria.

38. A tal respecto, se apoyan, por un lado, en el tenor de las disposiciones pertinentes. En su opinión, la expedición designa el inicio de un proceso de transporte, pero no su conclusión con la llegada al Estado de destino. Por otro lado, subrayan que el vendedor pierde, en virtud de la entrega al adquirente, el dominio sobre el bien y, por tanto, la obligación fiscal debe transmitirse también al adquirente.

39. Los Estados miembros que han intervenido en el procedimiento y la Comisión opinan, en cambio, que la expedición a otro Estado miembro presupone cuando menos que los bienes hayan salido efectivamente del Estado de expedición o que hayan llegado al Estado de destino. Sólo se garantiza un correcto funcionamiento del sistema del impuesto sobre el valor añadido si se toma como referencia este acontecimiento objetivo. No basta con la mera intención u obligación contractual del comprador de llevar las mercancías a otro Estado miembro.

40. En realidad, el concepto de expedición (*dispatch*) no está del todo claro en ninguna de las versiones lingüísticas de la Sexta Directiva. Desde un punto de vista estrictamente lingüístico, cabe defender que se trata únicamente de un acontecimiento concreto, tal como aducen Teleos y otros.

41. Ahora bien, resulta dudoso que estemos aquí ante un caso de expedición. En efecto, las dos disposiciones pertinentes mencionan también, además de la expedición, el transporte. El concepto de transporte no describe —a diferencia de lo que posiblemente ocurre con el concepto de expedición— únicamente un acontecimiento concreto, sino un movimiento continuado de la mercancía. En consecuencia, no cabría sostener que ya se haya realizado *el transporte a otro Estado miembro* si la mercancía no ha salido todavía del Estado de origen.

42. En mi opinión, la diferencia entre expedición y transporte se explica del modo siguiente. Existe una expedición cuando el vendedor o el adquirente recurren a un tercero independiente para el transporte, por ejemplo el servicio de correos, que no está sujeto, durante el transporte, ni a las instrucciones del comprador ni a las del adquirente. Mediante la entrega al tercero, es decir, la expedición, el vendedor pierde el dominio sobre el bien, sin que el adquirente obtenga todavía las facultades de disposición como propietario. La facultad correspondiente no se transmite al adquirente hasta que el tercero le entrega el bien en el Estado de destino. Es en este momento en el que se produce la adquisición intracomunitaria.

43. En cambio, existe transporte en el sentido de la Sexta Directiva cuando el vendedor o, en su caso, el adquirente, realizan el transporte de la mercancía por sí mismos o a través de agentes sujetos a sus instrucciones. Si es el vendedor quien se hace cargo del transporte, se producirá la adquisición comunitaria cuando el vendedor o su agente entreguen el bien al adquirente en el Estado de destino. Si es el adquirente quien se hace cargo del transporte, obtendrá, directamente o a través de su agente en el Estado de origen, el poder de disponer como propietario del bien. No obstante, la adquisición intracomunitaria no se producirá hasta que haya finalizado el transporte a otro Estado miembro.

44. En el litigio principal, la adquisición intracomunitaria debió haberse producido en virtud de la entrega de los teléfonos móviles al expedidor y del transporte al Estado de destino. Dado que el expedidor no era un tercero independiente, sino que actuaba por orden de TT, no se da aquí un supuesto de expedición, sino de transporte. Las alegaciones de Teleos y otros basadas en el sentido literal del concepto de expedición no pueden, pues, prosperar.

45. La interpretación aquí defendida de los conceptos de expedición y transporte conduce –si bien por otro camino– a la misma conclusión que la solución sostenida por los Estados miembros y la Comisión: la adquisición intracomunitaria y la exención de la entrega intracomunitaria que aquélla lleva aparejada dependen de la circunstancia de que el bien haya salido efectivamente del Estado de origen.

46. Esta conclusión se coherente con el sentido y la finalidad del régimen transitorio aplicable a los intercambios entre los Estados miembros, tal como señala acertadamente, en especial, la Comisión. La premisa sobre la que descansa esta conclusión es que se produzca un traslado de la mercancía de un Estado miembro a otro y, de este modo, se desplace consiguientemente el consumo final sujeto al impuesto. Por tanto, el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva señala al Estado de destino como lugar de la adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto. En tanto el bien no haya cruzado la frontera no se tendrá la suficiente certeza de que se ha producido tal desplazamiento.

47. A tal respecto, ha de considerarse asimismo que el artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva insta a los Estados miembros en su frase inicial a conceder la exención del impuesto a las entregas intracomunitarias del impuesto «en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales».

48. A la consecución de este objetivo está dirigida la condición establecida en el artículo 30, apartado 8, letra a), inciso i), de la VAT Act 1994, de conceder la exención de una entrega intracomunitaria únicamente si los bienes han salido efectivamente del país. Aunque Teleos y otros tienen razón al alegar que las condiciones establecidas a nivel nacional para dar cumplimiento a la frase inicial del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva no pueden vulnerar las demás disposiciones de la Directiva, tal no es el caso, (11) como han puesto de manifiesto las anteriores observaciones.

49. Por lo demás, los conceptos de actividad económica y de entrega de bienes, que definen las operaciones imponibles conforme a la Sexta Directiva, tienen todos ellos, según reiterada jurisprudencia, carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. (12)

50. Lo anterior se aplica también al concepto de entrega intracomunitaria. Al basarse la definición de este concepto en el traslado físico de la mercancía a través de la frontera, se refiere también a un acontecimiento objetivo. Aun cuando nunca puede excluirse por completo que se manipule la documentación de tales traslados de mercancías, tal como ponen de manifiesto los hechos del litigio principal, es más fácil revisar los acontecimientos objetivos que tienen una manifestación externa que examinar las intenciones del adquirente y las obligaciones contractualmente acordadas que ha asumido. (13) En tal medida, el requisito de salida efectiva del Estado de origen puede contribuir a la prevención de fraudes tributarios.

51. Tomar como referencia circunstancias objetivas también ayuda a garantizar la seguridad jurídica y facilita las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA. (14)

52. Mediante una serie de alegaciones, Teleos y otros expresan su oposición a que la exención de la entrega comunitaria no se produzca hasta que el bien haya salido del Estado de origen. En esencia, se oponen a que el vendedor sea quien deba responder de la efectiva salida de los bienes del Estado de origen, aunque haya perdido el control sobre los mismos con la entrega de los bienes al adquirente o, en su caso, a su expedidor. En su opinión, mediante esta interpretación quedan expuestas a considerables riesgos la forma de entrega «en fábrica», usual en el comercio internacional, y una serie de formas de entrega reguladas en los Incoterms (por ejemplo, CIF y FOB). Ello resta interés a los intercambios intracomunitarios y, por tanto, vulnera el artículo 29 CE.

53. Es cierto que el vendedor corre un especial riesgo en el caso de la entrega intracomunitaria «en fábrica». Si, en contra de las estipulaciones contractuales, el vendedor no transporta los bienes a otro Estado miembro, la operación no constituirá, efectivamente, una entrega intracomunitaria exenta, por la que el adquirente deberá tributar en el Estado de destino. Por el contrario, la prestación deberá clasificarse como entrega en el territorio nacional, por la que el proveedor estará obligado al pago del impuesto. En la mayoría de los casos, éste no habrá facturado el IVA al adquirente, pues lo proyectado era una entrega intracomunitaria exenta.

54. El riesgo del proveedor de tener que abonar el IVA de resultas del incumplimiento contractual del adquirente es en primer lugar una consecuencia de la configuración de las relaciones contractuales. Si el proveedor cede al adquirente el transporte de la mercancía a otro Estado miembro, como permite sin duda alguna a la Sexta Directiva, dicho proveedor deberá dirigirse, en caso de incumplimiento de esta obligación contractual, contra la otra parte y reclamarle el importe del IVA que adeuda por la entrega en el territorio nacional. Al objeto de asegurar su posición en tal caso, el proveedor podrá ordenar al comprador que constituya un depósito para el pago del IVA hasta que se acredite el transporte a otro Estado miembro, tal como aconsejan los Commissioners en la notificación 703.

55. En cambio, según la interpretación propuesta por Teleos y otros, la adquisición se anticiparía al momento anterior a la salida del Estado de origen. A partir de este momento, el Estado del domicilio del adquirente estaría ya autorizado para recaudar el impuesto, aunque los bienes no hayan llegado realmente a dicho Estado y hayan permanecido y presumiblemente hayan sido consumidos en el Estado de origen. Así pues, esta interpretación sería contraria al reparto de la potestad tributaria que pretende el régimen transitorio.

56. El riesgo de incumplimiento de la obligación contractual, que incumbe al adquirente, de exportar los bienes a otro Estado miembro sería soportado en última instancia el Tesoro Público del Estado de origen de los bienes. Sin embargo, éste no participa en las relaciones contractuales entre el vendedor y el adquirente. Dado que la adquisición intracomunitaria lleva aparejada la exención de la entrega intracomunitaria, el Tesoro Público del Estado de origen de las mercancías ya no podría dirigirse contra el proveedor domiciliado en el territorio nacional y debería intentar recaudar el IVA al adquirente, el cual posiblemente no estará registrado en dicho Estado a efectos fiscales. (15)

57. No es necesario pronunciarse sobre si las cargas y riesgos que, en la presente situación, pueden entrañar para el proveedor las entregas intracomunitarias constituyen una restricción a los intercambios entre los Estados miembros. En efecto, los riesgos están sobre todo vinculados a la configuración de la prestación contractual como entrega «en fábrica», tal como la acordó el proveedor, y no a la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva. En cualquier caso, tales restricciones estarían justificadas, puesto que permiten la correcta recaudación del IVA en los supuestos de entregas transfronterizas y están dirigidos a garantizar el objetivo, reconocido y promovido por la Sexta Directiva, de luchar contra el fraude fiscal. (16)

58. Ahora bien, en el marco de la respuesta a la tercera cuestión debe examinarse si, en situaciones especiales como la del presente asunto, la responsabilidad del proveedor es excesiva y limita de forma desproporcionada la libre circulación de mercancías, o bien si vulnera principios generales del Derecho.

59. En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda del modo siguiente:

Una adquisición intracomunitaria de un bien en el sentido del artículo 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva presupone que el adquirente obtenga el poder de disponer del bien en calidad de propietario, que dicho bien sea expedido o transportado a otro Estado miembro y abandone físicamente el Estado de origen de resultados de lo anterior.

La exención de una entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva presupone que el bien entregado sea expedido o transportado a otro Estado miembro y haya salido del Estado de origen de resultados de lo anterior.

### C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

60. En la respuesta a la tercera cuestión ha de elucidarse si al proveedor que ha presentado de buena fe los documentos acreditativos puestos a disposición por el adquirente relativos a la salida del Estado de origen, se le puede denegar *a posteriori* la exención originalmente concedida por la entrega si se demuestra que tales documentos eran falsos.

61. Los Estados miembros que han intervenido en el procedimiento coinciden en afirmar que el proveedor debe acreditar los requisitos de la exención de la entrega. Si el examen realizado por la administración tributaria pone de manifiesto que las pruebas por él presentadas son falsas, la prueba no habrá sido aportada y, por consiguiente, deberá denegarse *a posteriori* la exención.

62. En cambio, la Comisión afirma que se dificultarían excesivamente las entregas intracomunitarias si el proveedor no disfrutase de la exención, aunque hubiera hecho todo lo que está a su alcance para cumplir y acreditar los requisitos de la exención. Invoca una declaración conjunta que realizaron el Consejo y la Comisión con ocasión de la adopción de la Directiva 91/680. Afirma que, según dicha declaración, el régimen transitorio no debe dar lugar, en ninguna circunstancia, a que se le niegue la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, porque se demuestre *a posteriori* que el comprador ha facilitado datos falsos a tal respecto, siempre que el sujeto pasivo adoptase todas las medidas necesarias para excluir una aplicación errónea de las disposiciones en materia de IVA respecto a las entregas de su empresa.

63. En primer lugar, ha de subrayarse que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA. (17) De ello se sigue que las exenciones del impuesto, al ser excepciones a este principio, deben interpretarse de forma estricta. (18) Quien invoque tal excepción debe demostrar que concurren los requisitos para su aplicación.

64. Como se desprende de la frase introductoria del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer las exigencias formales relativas a la acreditación de los requisitos de la exención de una entrega intracomunitaria. (19) Sin embargo, al hacer uso del margen de actuación que la Sexta Directiva les concede a este respecto, los Estados miembros deben respetar, no obstante, las exigencias del Tratado, el sentido y finalidad de la propia Directiva y los principios generales del Derecho, como el principio de proporcionalidad. (20)

65. El régimen transitorio aplicable a los intercambios entre los Estados miembros fue introducido mediante la Directiva 91/680 al objeto de realizar el mercado interior y suprimir las fronteras fiscales. (21) Así pues, las medidas están dirigidas, en esencia, a facilitar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, garantizada por los artículos 28 CE y 29 CE. Como señala acertadamente la Comisión, las exigencias establecidas para demostrar la existencia de una entrega intracomunitaria no deben, pues, dar lugar a que el régimen transitorio dificulte el intercambio entre los Estados miembros más que en la situación anterior a la supresión de los controles fronterizos.

66. Mientras existían los controles fronterizos, los sujetos pasivos podían apoyarse en los documentos expedidos por las autoridades aduaneras para acreditar la exportación de los bienes entregados. Tras la eliminación de las fronteras interiores, el sujeto pasivo ya no dispone de este elemento de prueba tan fiable. La prueba del transporte a través de la frontera puede aportarse únicamente, por regla general, mediante las declaraciones de particulares.

67. A tal fin se presta en particular una carta de porte que haya sido expedida conforme a los requisitos del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road; en lo sucesivo, «CMR») en la que el destinatario haya anotado la recepción de la mercancía en otro Estado miembro.

68. La carta de porte CMR es firmada por el remitente de las mercancías y por el transportista y da fe de la recepción de la mercancía por el transportista. (22) Un ejemplar de la carta acompañará a la mercancía y será entregada al destinatario si así lo solicita. (23) Si éste hace constar la recepción de la mercancía en la carta de porte, serán entonces cuando menos tres personas, en la mayoría de los casos independientes entre sí, las que hayan colaborado en la constitución de la prueba de la exportación a otro Estado miembro. Ello reduce el riesgo de manipulaciones, si bien no puede excluirse en su integridad.

69. Si el sujeto pasivo presenta una carta de porte formalizada de este modo, ello bastará, por regla general, como prueba del transporte o de la expedición desde el Estado del proveedor a otro Estado miembro. Si concurren los demás requisitos, existirá pues un derecho a la exención de la entrega intracomunitaria. Ello no excluye que la prueba del transporte o expedición pueda aportarse de un modo distinto del antes expuesto, si ello no supone un obstáculo a los intercambios transfronterizos mayor que el constituido por las exigencias de prueba en vigor antes de la eliminación de las fronteras interiores.

70. Cabe preguntarse qué consecuencias tiene el hecho de que se demuestre *a posteriori* que los datos contenidos en la carta de porte sean inexactos y deba considerarse que la mercancía no

ha traspasado efectivamente la frontera, siendo así que el sujeto pasivo no ha colaborado de forma colusoria con el expedidor de la carta de porte ni tampoco tuvo ni debió tener conocimiento de su inexactitud.

71. Por un lado, cabría calificar *a posteriori* la entrega, a la vista de la situación verificada con posterioridad, como entrega interior no exenta y obligar al proveedor al pago del IVA. Así lo defienden los Estados miembros. En cambio, la Comisión sostiene que en este caso no puede exigirse el IVA al proveedor.

72. No comparto la tesis defendida por los Estados miembros. Da lugar a una carga excesiva del proveedor y, de este modo, a un obstáculo a la libre circulación de mercancías. El riesgo de que el proveedor tenga que responder del pago del IVA si su comprador no exporta efectivamente las mercancías y simula el transporte mediante la manipulación de documentos de transporte podría, en efecto, disuadir al proveedor de realizar operaciones transfronterizas. La tesis defendida por los Estados miembros sería, pues, contraria, a los objetivos del régimen transitorio.

73. Como se desprende de la declaración realizada por el Consejo y la Comisión con ocasión de la adopción de la Directiva 91/680, citada por la propia Comisión, el legislador no pretendía que la responsabilidad del proveedor llegase tan lejos.

74. Ciertamente, el objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva de garantizar una correcta recaudación del IVA y luchar contra el fraude fiscal (24) puede justificar las restricciones a la libre circulación de mercancías. (25) La tesis defendida por los Estados miembros puede igualmente prevenir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales como consecuencia de actuaciones delictivas. Sin embargo, da lugar a un reparto inadecuado de los riesgos entre el proveedor y el Tesoro Público por la actuación delictiva de un tercero y resulta contrario, pues, al principio de proporcionalidad.

75. No hay duda de que incumbe al proveedor la obligación de hacer todo cuanto esté a su alcance para garantizar una correcta realización de la entrega intracomunitaria. (26) Si cede contractualmente al adquirente la exportación del bien a otro Estado miembro, deberá cargar en su caso –como se ha expuesto en las observaciones sobre la primera cuestión prejudicial– con las consecuencias del cumplimiento de esta obligación por el adquirente.

76. Asimismo, el vendedor debe cerciorarse de la seriedad de la otra parte contratante. El objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica el establecimiento de exigencias elevadas respecto a esta obligación. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional decidir si el proveedor ha atendido su obligación. Según los datos facilitados por éste en la petición de decisión prejudicial, Teleos y otros parecen haber agotado todas las posibilidades de que disponían para examinar a TT.

77. En cambio, sería excesivo hacer que el proveedor responda de la actuación delictiva de la otra parte contratante, contra la cual no se puede proteger. (27) Así, en el presente asunto, no le sirve de nada al proveedor instar al adquirente a constituir un depósito por el importe de la cuota del IVA hasta que se acredite la exportación de la mercancía a otro Estado miembro, tal como aconsejan los Commissioners en la notificación 703. En efecto, mediante la presentación de una carta de porte que no contenga datos que el proveedor pueda reconocer como falsos parece aportada esta prueba. Por consiguiente, el proveedor se vería inducido a liberar el depósito en caso de recepción de la carta de porte, aunque –como sólo podrá demostrarse posteriormente– no se haya efectuado realmente el transporte transfronterizo.

78. Contra esta conclusión tampoco cabe invocar las sentencias Faroe Seafood y otros (28) y Pascoal & Filhos. (29)

79. Estos asuntos versaban sobre la recaudación de derechos de aduana por mercancías procedentes de terceros Estados. En cada uno de los casos, se había concedido al importador una exención de derechos de aduana sobre la base de un certificado de origen expedido por el Estado de exportación. Posteriormente se comprobó que los certificados de origen eran incorrectos, de suerte que se habían beneficiado indebidamente del trato preferencial. En las sentencias citadas, el Tribunal de Justicia no consideró que constituyera una carga desproporcionada para el importador la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana en este caso, aunque el importador se hubiera basado de buena fe en el certificado de origen (incorrecto) del Estado de exportación. (30)

80. Estas apreciaciones relativas a la normativa aduanera no pueden extrapolarse a la interpretación de la Sexta Directiva. En la normativa aduanera, el hecho de que el importador deba o no abonar los derechos de aduana puede depender del origen de la mercancía. En cambio, en las disposiciones relativas a los intercambios entre los Estados miembros, no sólo se determina si una entrega está exenta, sino también si su adquisición está sujeta al impuesto. Son la adquisición y la exención los elementos decisivos en el reparto de la potestad tributaria en el mercado interior. No dan lugar a la completa eliminación de la obligación fiscal, sino a su desplazamiento del proveedor al adquirente. Si se concede una exención en virtud de la presentación de pruebas irregulares, el Tesoro Público podrá dirigirse contra el adquirente. En cambio, en la normativa aduanera, responde únicamente la persona en cuyo nombre se realiza la declaración de importación. (31) Su lugar no será ocupado por otro deudor que responda de los derechos de aduana frente al Estado de importación si el certificado de origen resulta ser falso.

81. A ello se añade que la ausencia de obstáculos en los intercambios comerciales con terceros Estados no constituye un derecho de los particulares protegido por una libertad fundamental del Tratado. En consecuencia, a las restricciones de los intercambios comerciales con terceros Estados se aplican criterios menos estrictos que a las restricciones de los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

82. Por lo demás, como ha señalado acertadamente la Comisión, en las sentencias citadas se aplicaba una disposición aduanera específica (32) que regulaba expresamente el caso de rectificación *a posteriori* del certificado de origen. Con arreglo a tal disposición, únicamente era posible abstenerse de efectuar la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana en caso de error de las autoridades aduaneras competentes. En el presente asunto no existen disposiciones análogas.

83. Soy consciente de que la interpretación aquí defendida entraña un cierto riesgo. Podría inducir al proveedor a actuar a la ligera si sabe que no responderá del IVA en el caso de que el adquirente simule el transporte transfronterizo. En consecuencia, ha de subrayarse una vez más que sólo podrá dejar de exigirse *a posteriori* el pago del IVA al proveedor si no existe ningún indicio de que ha estado implicado en las actividades fraudulentas o sabía de ellas, y si ha hecho todo cuanto está a su alcance para garantizar la correcta recaudación del IVA.

84. Por último, procede examinar brevemente las consecuencias que se derivan de las apreciaciones que anteceden. La Comisión expone a tal respecto las siguientes alternativas. En primer lugar, se puede considerar que el supuesto de exención se produce ya con la presentación de los documentos cuya falsedad no es posible advertir, por lo que cabe excluir una nueva valoración material *a posteriori* de la situación (solución material). Esta es la solución por la que se decanta la Comisión. En segundo lugar, sostiene que, ciertamente, puede valorarse de nuevo la situación, desde una perspectiva material, sobre la base de los datos obtenidos *a posteriori*, pero sin privar por ello al sujeto pasivo de la exención antes concedida (solución procesal).

85. A mi juicio, ha de darse preferencia a la solución material. Permite afirmar la existencia de una adquisición intracomunitaria por parte del comprador –en el presente asunto, TT– en el Estado de suministro original que se correspondería con la exención de la entrega. (33) En cambio, la segunda solución podría conducir, por así decirlo, a una tierra de nadie fiscal. La entrega se calificaría *a posteriori*, desde una perspectiva material, de entrega interna, sin que cupiera exigir el impuesto al proveedor sujeto en sí mismo a dicho impuesto. Al mismo tiempo, difícilmente podría justificarse la existencia de una adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto si ésta no lleva aparejada entrega intracomunitaria alguna.

86. Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión prejudicial del modo siguiente:

Si el proveedor presenta de buena fe pruebas objetivas de que el bien por él entregado ha salido del Estado de origen y, a continuación, las autoridades de dicho Estado conceden la exención del impuesto por dicha entrega conforme al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, dichas autoridades no podrán exigir *a posteriori* al proveedor el pago del impuesto, en las circunstancias del litigio principal, si se acredita que las pruebas presentadas contenían datos falsos que el proveedor desconocía por completo o no podía conocer. Deberá aplicarse, en cualquier caso, la misma solución cuando el proveedor haya hecho todo cuanto esté a su alcance para garantizar la correcta aplicación de las disposiciones en materia del IVA.

D. *Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

87. Con esta cuestión se pretende dilucidar si la declaración de la adquisición intracomunitaria en el Estado de destino incide en la fiscalidad en el Estado de origen. Las partes que se han pronunciado sobre esta cuestión niegan este extremo.

88. Como ya se ha expuesto, la exención en el Estado de origen y la tributación de la adquisición en el Estado de destino van en principio de la mano y están dirigidas a establecer el reparto de la potestad tributaria. (34)

89. No obstante, se estaría invitando abiertamente al fraude si el Estado de origen debiera conceder automáticamente la exención por una entrega una vez que el comprador hubiera presentado una declaración tributaria sobre la adquisición intracomunitaria de los bienes de que se trate en el Estado de destino. Mediante la presentación de una declaración tributaria falsa en el Estado de la (supuesta) adquisición, el comprador podría manipular el lugar de la tributación y, por ejemplo, elegir un Estado que aplique un tipo especialmente bajo. No obstante, incluso si el examen de los datos relativos a la adquisición en el Estado de destino fuera insuficiente, la declaración falsa daría lugar a la exención de la entrega en el Estado de origen.

90. Se atiende mejor a una correcta recaudación del impuesto cuando tanto los requisitos de la adquisición intracomunitaria como los de la exención de la correspondiente entrega son examinados de forma separada por las respectivas autoridades tributarias competentes. Ahora bien, éstas deben garantizar –en su caso mediante la devolución de los impuestos– que no se produzca una doble imposición en el caso de una correcta realización de la entrega y de la adquisición.

91. En el marco de la prueba de que se ha efectuado una entrega intracomunitaria exenta, el hecho de que el comprador presente una declaración tributaria efectuada en el Estado de origen relativa a la adquisición intracomunitaria puede constituir a lo sumo un indicio adicional de que ha trasladado efectivamente los bienes fuera del país. En efecto, de tal declaración se deduce sólo indirectamente que los bienes han sido transportados desde el Estado de origen al Estado de destino. Pero el proveedor no puede contentarse con confiar solamente en este documento, pues

la declaración tributaria presentada en el Estado de destino relativa a la adquisición no vincula a las autoridades tributarias del Estado de origen a la hora de pronunciarse sobre la exención.

92. En consecuencia, procede responder la cuarta cuestión prejudicial que a la hora de acreditar la existencia de una entrega intracomunitaria exenta no reviste una importancia decisiva el hecho de que el adquirente haya presentado ante la administración tributaria del Estado de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria del bien de que se trate.

## V. Conclusión

93. En virtud de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

«1) Una adquisición intracomunitaria de un bien en el sentido del artículo 28<sup>bis</sup>, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, presupone que el adquirente obtenga el poder de disponer del bien en calidad de propietario, que dicho bien sea expedido o transportado a otro Estado miembro y abandone físicamente el Estado de origen de resultas de lo anterior.

2) La exención de una entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva presupone que el bien entregado sea expedido o transportado a otro Estado miembro y haya salido del Estado de origen de resultas de lo anterior.

3) Si el proveedor presenta de buena fe pruebas objetivas de que el bien por él entregado ha salido del Estado de origen y, a continuación, las autoridades de dicho Estado conceden la exención del impuesto por dicha entrega conforme al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, dichas autoridades no podrán exigir *a posteriori* al proveedor el pago del impuesto, en las circunstancias del litigio principal, si se acredita que las pruebas presentadas contenían datos falsos que el proveedor desconocía por completo o no podía conocer. Deberá aplicarse, en cualquier caso, la misma solución cuando el proveedor haya hecho todo cuanto esté a su alcance para garantizar la correcta aplicación de las disposiciones en materia del IVA.

4) A la hora de acreditar la existencia de una entrega intracomunitaria exenta no reviste una importancia decisiva el hecho de que el adquirente haya presentado ante la administración tributaria del Estado de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria del bien de que se trate.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd y Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – DO L 376, pp. 1 y ss.

5 – De conformidad con los Incoterms elaborados por la Cámara de Comercio Internacional de París, en la versión de 2000, «en fábrica» significa que «el vendedor realiza la entrega de la

mercancía cuando la pone a disposición del comprador en el establecimiento del vendedor o en otro lugar convenido (es decir, taller, fábrica, almacén, etc.), sin despacharla para la exportación ni cargarla en un vehículo receptor».

6 – Véanse a tal respecto las conclusiones que presenté el 10 de noviembre de 2005 en el asunto en que recayó la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, Rec. p. I?3227), puntos 19 y ss.

7 – Véanse los considerandos segundo y tercero de la Directiva 91/680. A tal respecto, véase la sentencia EMAG Handel Eder, citada en la nota 6, apartados 26 y 27.

8 – Véanse la sentencia EMAG Handel Eder, citada en la nota 6, apartado 29, y los puntos 24 y 25 de mis conclusiones presentadas en el citado asunto.

9 – Ahora bien, las comprobaciones relativas a la adquisición intracomunitaria efectuadas por las autoridades del Estado de destino no vinculan a las autoridades del Estado de origen a la hora de examinar si concurren los requisitos de una exención de la entrega intracomunitaria (véase a tal respecto el punto 90 *infra*).

10 – Con vistas al correspondiente tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado ya que dicho tenor incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria: sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, Rec. p. I?285), apartado 7, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, Rec. p. I?1609), apartado 51.

11 – Véanse las sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C?287/00, Rec. p. I?5811), apartado 50 y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest associates y Montecello (C?498/03, Rec. p. I?4427), apartado 24, en relación con la frase introductoria del artículo 13 de la Sexta Directiva, de tenor similar.

12 – Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C?354/03, C?355/03 y C?484/03, Rec. p. I?483), apartados 43 y 44, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C?439/04 y C?440/04, Rec. p. I?0000), apartado 41.

13 – Sobre la falta de pertinencia de tales elemento subjetivos con vistas a la deducción del impuesto, véanse las sentencias de 6 de abril de 1994, BLP Group (C?4/94, Rec. p. I?983), apartado 24, y Optigen, citada en la nota 12, apartado 45.

14 – Véanse en este sentido las tendencias BLP Group, citada en la nota 13, apartado 24, y Optigen, citada en la nota 12, apartado 45.

15 – Para ello, sería necesario recurrir a una complicada ficción: debería establecerse una devolución ficticia al Estado de origen de las mercancías –en el presente asunto, al Reino Unido–, seguida de una nueva adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto –en el presente asunto, por parte de TT– en dicho Estado. Teleos y otros alegan que las autoridades tributarias del Reino Unido asignaron a TT un número de registro de IVA e intentaron manifiestamente cobrar a TT el impuesto del modo descrito. Se oponen a ello por constituir una doble imposición. Queda claro que el impuesto sólo puede cobrarse una vez, o a Teleos y otros o a TT. Quién deba responder por tal pago en primer lugar, Teleos y otros o bien TT, dependerá de la respuesta a la tercera cuestión.

- 16 – Sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (C?487/01 y C?7/02, Rec. p. I?5337), apartado 76, y Kittel y Ricolta, citada en la nota 12, apartado 54.
- 17 – Sentencias Halifax y otros, citada en la nota 10, apartado 49; Optigen y otros, citada en la nota 12, apartado 37, y Kittel y Ricolta, citada en la nota 12, apartado 40.
- 18 – Sentencias de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, Rec. p. I?2561), apartado 19; de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air (C?382/02, Rec. p. I?8379), apartado 25, y de 14 de septiembre de 2006, Elmelka (asuntos acumulados C?181/04 a C?183/04, Rec. p. I?0000), apartado 15.
- 19 – Véase también en este sentido el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service (C?395/02, Rec. p. I?1991), apartados 27 y 28, y la sentencia Halifax y otros, citada en la nota 10, apartados 90 y 91. Pueden consultarse más detalles a este respecto en los puntos 20 y ss. de mis conclusiones de 11 de enero de 2007 en el asunto Collée (C?146/05, aún no publicadas en la Recopilación).
- 20 – Véase en este sentido, en relación con el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, la sentencia Halifax y otros, citada en la nota 10, apartado 92. En este sentido, sobre el derecho a deducción, véanse las anteriores sentencias de 21 de marzo del 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C?110/98 a C?147/98, Rec. p. I?1577), apartado 52, y de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C?286/94, C?340/95, C?401/95 y C?47/96, Rec. p. I?7281), apartado 48, así como, en referencia al artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, Rec. p. I?4191), apartado 29.
- 21 – Véanse los considerandos primero y segundo de la Directiva 91/680, citada en la nota 4.
- 22 – Véanse los artículos 5, apartado 1, y 9, apartado 1, del CMR.
- 23 – Véanse los artículos 5, apartado 1, y 13, apartado 1, del CMR.
- 24 – Sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep, citada en la nota 16, apartado 76, y Kittel y Ricolta, citada en la nota 12, apartado 54.
- 25 – Véase el punto 57 *supra*.
- 26 – Sentencias Federation of Technological Industries y otros, citada en la nota 20, apartado 33, y Kittel y Ricolta, citada en la nota 12, apartado 51.
- 27 – La idea de que el sujeto pasivo diligente y honrado no debe responder, en la recaudación del IVA, de la actuación fraudulenta de otros viene expresada en una serie de sentencias relativas a casos de fraude de tipo «carrusel» (véanse en particular las sentencias Federation of Technological Industries y otros, citada en la nota 20, apartado 33; Optigen y otros, citada en la nota 12, apartados 52 y ss., y Kittel y Ricolta, citada en la nota 12, apartados 45 y s.). Sin embargo, estos casos no pueden compararse sin más, desde un punto de vista fáctico, con el presente asunto, dado que aquéllos versaban sobre operaciones diferenciadas, mientras que en el presente asunto se está en presencia de una sola entrega intracomunitaria en cuya ejecución participaron varias personas.
- 28 – Sentencia de 14 de mayo de 1996 (C?153/94 y C?204/94, Rec. p. I?2465).
- 29 – Sentencia de 17 de julio de 1997 (C?97/95, Rec. p. I?4209).

30 – Véanse en particular las sentencias Faroe Seafood y otros, citada en la nota 28, apartado 114, y Pascoal & Filhos, citada en la nota 29, apartado 55.

31 – Véase la sentencia Pascoal & Filhos, citada en la nota 29, apartado 49.

32 – Artículo 5, apartado 2 del Reglamento (CEE) nº 1697/79 del Consejo, de 24 de julio de 1979, referente a la recaudación *a posteriori* de los derechos de importación o de los derechos de exportación que no hayan sido exigidos al deudor por mercancías declaradas en un régimen aduanero que suponga la obligación de pagar tales derechos (DO L 197, p. 1; EE 02/06, p. 54).

33 – Sobre esta solución, ciertamente complicada, pero efectivamente adoptada de forma manifiesta por las autoridades del Reino Unido, véase la nota 15 *supra*.

34 – Véanse los puntos 29 y 31 y ss. de las presentes conclusiones.