Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 22 de marzo de 2018 [1]

Asunto C-108/17

UAB Enteco Baltic
contra
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
con intervención de
Vilniaus teritorinė muitinė

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE — Artículos 138, apartado 1, y 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva 2006/112 — Exención del IVA a la importación seguida de una entrega intracomunitaria exenta — Bienes expedidos o transportados desde un tercer país a un Estado miembro distinto del Estado miembro de llegada — Comunicación por el importador del número de identificación a efectos del IVA del comprador en el Estado miembro de destino — Requisito formal o material del derecho a la exención a la importación — Documentos suficientes para probar la expedición de los bienes a otro Estado miembro — Concepto y modalidades de la transmisión al adquirente del poder de disposición sobre mercancías — Buena fe del importador — Conocimiento por el sujeto pasivo de la participación del adquirente en un fraude fiscal — Aceptación por la autoridad competente de las declaraciones del importador — Seguridad jurídica — Eventual obligación de la autoridad competente de ayudar al sujeto pasivo a obtener la información necesaria para probar el cumplimiento de los requisitos de la exención»

I. Introducción

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania) pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, sobre la interpretación de los artículos 14, apartado 1, 138, apartado 1, y 143, apartados 1, letra d), y 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, [2] en su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación [3] (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), así como sobre el principio de seguridad jurídica.

1 Lengua original: francés.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 DO 2009, L 175, p. 12.

2. Las siete cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se suscitan en el contexto de la importación, por UAB Enteco Baltic, a Lituania de combustible procedente de Bielorrusia y destinado a ser objeto de una entrega intracomunitaria en otros Estados miembros.

3. La cuestión más espinosa que se plantea en el presente asunto es la de si la obligación que incumbe a un importador, como Enteco Baltic, de comunicar a las autoridades competentes del Estado miembro de importación el número de identificación a efectos del IVA de su cliente, asignado en el Estado miembro de destino de las mercancías, constituye un requisito simplemente formal o bien material del derecho a la exención del IVA a la importación, a partir de la entrada en vigor de la Directiva 2009/69, la cual introdujo dicha obligación en el propio texto de la Directiva 2006/112.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. De conformidad con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

5. El artículo 20 de esta Directiva define la «adquisición intracomunitaria de bienes» como «la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

6. 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.»

7. El artículo 138, apartado 1, de esta misma Directiva prevé:

«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.»

8. El artículo 143 de la Directiva 2006/112 fue modificado por la Directiva 2009/69, cuyo artículo 2, apartado 1, párrafo primero, establece el plazo de transposición en el 1 de enero de 2011. Los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2009/69 establecen:

«(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 de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado [CE]. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.»

9. De conformidad con el artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva del IVA:

«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, asignado en otro Estado miembro, o su propio número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes cuando los bienes sean transferidos de conformidad con el artículo 138, apartado 2, letra c);

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.»

10. A tenor del artículo 157, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA, «los Estados miembros podrán eximir […] las importaciones de bienes destinados a ser incluidos en un régimen de depósito distinto del aduanero».

11. El artículo 167 de dicha Directiva prevé que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

B. Derecho lituano

12. El artículo 35 de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley de la República de Lituania relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone:

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

2. Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará si el importador está registrado como sujeto pasivo a efectos del IVA en Lituania y los bienes 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 superior para el transporte de los bienes por razones objetivas.

3. Las modalidades de aplicación del presente artículo serán fijadas por el Muitinės departamentas (Servicio Nacional de Aduanas, Lituania; en lo sucesivo, «SNA») de acuerdo con la Administración tributaria central.»

13. De conformidad con el artículo 49, apartado 1, de la Ley del IVA:

«El tipo cero del IVA se aplicará a los bienes entregados a una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro y exportados desde el territorio nacional a otro Estado miembro [sin tener en cuenta quién transporte los productos, ya sea el proveedor, el comprador o cualquier otro tercero al que recurran].»

14. El artículo 56 de la Ley del IVA, relativo a la «justificación de la aplicación del tipo cero del IVA» prevé en particular:

«1. […] Un sujeto pasivo del IVA que se ha acogido al tipo cero del IVA en virtud del artículo 49 de la presente Ley deberá disponer de documentos justificativos de la exportación de los bienes del territorio nacional y, si el tipo cero del IVA se aplica con ocasión de la entrega de los bienes 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 bienes está sujeta al IVA en otro Estado miembro […].

[…]

4. Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente artículo, la Administración tributaria tendrá derecho, de conformidad con las modalidades previstas en la Mokesčių administravimo įstatymas (Ley sobre la Administración Tributaria), a exigir la presentación de pruebas adicionales que permitan apreciar la pertinencia de la aplicación del tipo cero del IVA. Si el sujeto pasivo no puede demostrar que el tipo cero del IVA se ha aplicado debidamente a la entrega de bienes, a la compra de bienes en otro Estado miembro o a la prestación de servicios, esta entrega de bienes, compra de bienes en otro Estado miembro o prestación de servicios quedarán gravadas mediante la aplicación del tipo normal del IVA, o de un tipo reducido cuando así esté previsto para dichos bienes o servicios.

[…]

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 cero del IVA. Una vez recibidas las pruebas de que el tipo cero del IVA se ha aplicado indebidamente a la entrega de bienes, a la compra de bienes en otro Estado miembro o a la prestación de servicios, la entrega de bienes, la compra de bienes en otro Estado miembro o la prestación de servicios estarán sujetas al tipo normal del IVA, o al tipo reducido cuando así esté previsto para dichos bienes o servicios.»

15. El punto 4 de las Reglas de exención del IVA a la importación de bienes importados y entregados en otro Estado miembro de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Reglas»), aprobadas mediante la Decisión n.º 1B-439/VA-71 del Director del SNA y del Jefe de la Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda, Lituania; en lo sucesivo, «Inspección»), de 29 de abril de 2004, está redactado en los términos siguientes:

«4. Los bienes importados en el territorio nacional están exentos del IVA si se cumplen el conjunto de los requisitos siguientes:

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

4.2) el importador de los bienes está registrado a efectos del IVA en el territorio nacional en el momento de realización de la declaración de aduana de importación con vistas al control aduanero;

4.3) la entrega de los bienes importados de Lituania en otro Estado miembro en virtud de las disposiciones del título VI de la Ley del IVA estará exenta mediante la aplicación de un tipo cero del IVA;

4.4) el importador entrega al sujeto pasivo de otro Estado miembro los mismos bienes que ha importado al territorio nacional;

4.5) los bienes son transportados al otro Estado miembro en un plazo no superior a un mes desde el día del devengo del impuesto previsto en el artículo 14, apartado 12 o 13, de la Ley del IVA, o bien en el plazo ampliado de transporte a otro Estado miembro previsto en las disposiciones del punto 5 de las Reglas.»

16. A tenor del punto 7 de la Reglas:

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

– justificante de registro a efectos del IVA del importador y su copia (justificante de registro a efectos del IVA, que se devolverá tras cotejar su copia);

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

17. Las Reglas han sido completadas con un punto 7[1] introducido mediante la Decisión n.º 1 B-773/VA-119, de 28 de diciembre de 2010, del Director del SNA y del Jefe de la Inspección, que entró en vigor el 1 de enero de 2011. Este punto 7[1] prevé:

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

18. El punto 27.49.1.7. de las «Modalidades de uso del documento administrativo único», aprobadas mediante la Decisión n.º 1B-289, de 13 de abril de 2004, del Director del SNA, obliga al importador a indicar el código alfabético del Estado miembro de la Unión al que se exportan los bienes que esté en vigor en el momento de la realización de la declaración de importación, y el número personal de identificación a efectos del IVA del destinatario de los bienes, asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de la Unión, si bienes no comunitarios exentos del IVA en virtud del artículo 35 de la Ley del IVA son puestos en libre circulación e importados al mercado nacional.

III. Hechos del litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

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

20. Durante el periodo comprendido entre los años 2010 y 2012, Enteco Baltic importó a Lituania combustible procedente de Bielorrusia. Este combustible quedaba sujeto al régimen denominado «régimen aduanero 42»,[4] 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 un adquirente situado en otro Estado miembro, al cual preveía entregar dichos bienes. Almacenaba estos últimos en depósitos de bienes sujetos a impuestos especiales y pertenecientes a otras empresas lituanas.

21. Enteco Baltic vendió este combustible a sociedades establecidas en Polonia, Eslovaquia y Hungría en virtud de contratos escritos y de pedidos individuales. Estos contratos estipulaban una entrega *ex fabrica* (*ex-works*).[5] Así, Enteco Baltic estaba obligado únicamente a entregar el combustible a los compradores en Lituania y estos últimos se hacían cargo de la realización del transporte hasta el Estado miembro de destino.

22. Los adquirentes transmitían sus pedidos concretos a Enteco Baltic mediante correo electrónico, indicando, en particular, los datos de los representantes que iban a transportar los bienes pedidos y los datos relativos a los depósitos fiscales destinatarios[6] de dichos bienes. Las facturas del IVA emitidas por Enteco Baltic se remitían usualmente a los compradores mediante correo electrónico.

4 Este régimen es llamado «régimen aduanero 42» o «procedimiento aduanero 42» debido a que, para obtener la exención del IVA, el importador de los bienes debe indicar, en la casilla n.º 37 del documento administrativo único, un código que comienza por 42. Dicho régimen permite importar, en exención del IVA, bienes que con posterioridad son objeto de una entrega comunitaria, con formalidades simplificadas y menores costes.

5 En el marco de este contrato comercial, el vendedor se compromete únicamente a entregar las mercancías para la exportación, mientras que el adquirente soporta todos los riesgos vinculados a su transporte.

6 La petición de decisión prejudicial solo hace referencia a depósitos situados en Polonia.

23. A efectos de su transporte, los bienes eran objeto de documentos electrónicos de transporte de bienes sujetos a impuestos especiales, así como de cartas de porte CMR.[7] Estas últimas eran cumplimentadas por los empleados responsables del depósito fiscal expedidor e indicaban, en particular, el lugar de expedición de los bienes (a saber, el depósito fiscal expedidor), su comprador y el lugar de recepción (a saber, el depósito fiscal de destino).

24. Tras la entrega de los bienes en los depósitos fiscales de destino,[8] Enteco Baltic recibió una confirmación e-ROR[9] de la entrega y del cierre del documento electrónico de transporte. Por regla general, recibía también cartas de porte CMR que contenían la confirmación, por los depósitos fiscales de destino, de la recepción de los bienes.

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

26. En 2012, el Vilniaus teritorinė muitinė (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.

27. En 2013, la Inspección recibió de las Administraciones tributarias polaca, eslovaca y húngara 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 compradores y que estos mismos no habían declarado el IVA en el período en cuestión.

28. A la vista de esta información, la Inspección realizó un control tributario en 2013. Comprobó que Enteco Baltic había facilitado pruebas suficientes que demostraban la salida de los bienes del país y la realidad de la trasmisión a los adquirentes del poder de disposición sobre ellos con las facultades atribuidas a un propietario. Según la Inspección, no quedó demostrado que, en las operaciones en cuestión, Enteco Baltic actuara de forma negligente o imprudente.

29. El SAV efectuó un nuevo control en el curso de los años 2014 y 2015, cuyo objeto y período se solapaban parcialmente con los del control realizado por la Inspección en 2013. Una vez concluido este nuevo control, el SAV comprobó que Enteco Baltic no había entregado el combustible a los sujetos pasivos indicados en las declaraciones de importación o bien no había demostrado que el combustible hubiera sido transportado y que se hubiera transmitido el poder de disposición como propietario de dichos bienes a las personas indicadas en las facturas del IVA.

30. Enteco Baltic recurrió a una sociedad polaca de investigación económica para obtener información adicional relativa a los transportes en cuestión y solicitó al SAV que se dirigiera a los depósitos fiscales polacos para recabar la información que dicha sociedad de investigación no podía conseguir. Esta solicitud no fue atendida.

7 La carta de porte CMR [establecida en virtud del Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera (C.M.R.), hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, *Recopilación de Tratados*, 1961, vol. 399, p. 189] es un documento de transporte terrestre que debe ser redactado, antes de la realización de un transporte internacional de mercancías, por una de las partes del contrato de transporte. La carta de porte CMR da fe, en particular, de la expedición de las mercancías a partir del momento en que el transportista estampa su firma en la misma.

8 Véase la nota 6 anterior.

9 Ha quedado probado que el e-ROR es una confirmación electrónica de la recepción de bienes sujetos a impuestos especiales elaborada por el destinatario.

31. El 25 de noviembre de 2015, el SAV elaboró un informe de inspección en el que señalaba que Enteco Baltic, sin fundamento, había eximido del impuesto las importaciones de combustible procedente de Bielorrusia. Obligó a la empresa a abonar un importe de 3 220 822 euros en concepto de IVA, incrementado en el importe de las sanciones e intereses de demora.

32. El SNA confirmó estas órdenes mediante decisión de 16 de marzo de 2016. En esta decisión, el SNA señaló que la exención a la importación solo puede aplicarse si el poder de disposición sobre los bienes se transmite directamente a otro sujeto pasivo del IVA de otro Estado miembro. En el caso de autos, esta exención no podía concederse a Enteco Baltic, pues el combustible había sido entregado a depósitos fiscales polacos cuyo número de identificación a efectos del IVA no aparecía en las facturas del IVA.

33. Enteco Baltic interpuso un recurso contra esta decisión ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión para la Resolución de Litigios en Materia Fiscal del Gobierno de la República de Lituania; en lo sucesivo, «CLF»). Mediante decisión de 1 de junio de 2016, esta remitió el recurso al SNA.

34. Tanto Enteco Baltic como el SNA solicitaron al órgano jurisdiccional remitente, en particular, la anulación de la decisión de la CLF.

35. Ante este órgano jurisdiccional, Enteco Baltic y el SNA debatieron los efectos de la entrega de combustible a sujetos pasivos de otros Estados miembros que no aparecían identificados en las declaraciones de importación. Dicho órgano jurisdiccional observa que, en los informes mensuales sobre entregas de bienes en otros Estados miembros, Enteco Baltic había facilitado a la Inspección todos los datos relativos a los compradores, incluidos el número de identificación a efectos del IVA, sin ocultar la identidad de los adquirentes reales.

36. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el valor probatorio de las cartas de porte CMR, de los documentos administrativos en soporte electrónico e-AD (en lo sucesivo, «documento e-AD») [10] y de las confirmaciones e-ROR.

37. El órgano jurisdiccional remitente desea asimismo obtener precisiones sobre la definición correcta de una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en el caso en el que el poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a un propietario no se haya transmitido directamente al comprador, sino a transportistas o a depósitos fiscales polacos. Señala que Enteco Baltic invoca ante él la jurisprudencia relativa al derecho a la deducción del IVA.

38. Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, como consideró la CLF, la buena fe del proveedor constituye o puede constituir un requisito suplementario de exención del IVA a la importación.

39. Por último, este órgano jurisdiccional desea obtener precisiones sobre la apreciación de la pertinencia de las pruebas a efectos de la aplicación de la Directiva sobre el IVA.

10 Acrónimo de «electronic-Administrative Document». El documento administrativo electrónico está previsto en 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), y debe ajustarse a los requisitos del 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/CE del Consejo 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). Este documento permite acogerse al régimen suspensivo de los impuestos especiales.

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

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el 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 sobre el 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 sobre el 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 sobre el 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 sobre el 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 sobre el IVA)?

6) ¿Debe interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el 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 sobre el 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?»

41. Estas cuestiones han sido objeto de observaciones escritas por parte de Enteco Baltic, el Gobierno lituano y la Comisión Europea. Estas partes interesadas también fueron oídas por el Tribunal de Justicia en la vista de 25 de enero de 2018.

IV. Análisis

42. El artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA establece, en esencia, la exención de la importación de bienes expedidos a partir de un país tercero a un Estado miembro si tal importación viene seguida de una entrega intracomunitaria efectuada por el importador y exenta conforme al artículo 138 de dicha Directiva.

43. En el asunto principal, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que Enteco Baltic se acogió inicialmente a la excepción prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA en su condición de importador a Lituania de combustible procedente de Bielorrusia y destinado a ser entregado a compradores en Polonia, Eslovaquia y Hungría, pues esta entrega intracomunitaria estaba exenta de IVA. El período en cuestión en el asunto principal afecta a importaciones de combustible que se efectuaron desde el 1 de abril de 2010 hasta el 31 de mayo de 2012.

44. A raíz de diferentes controles efectuados a Enteco Baltic, sobre cuyas consecuencias volveré después, la autoridad aduanera lituana consideró que esta sociedad era, en definitiva, deudora del IVA. En esencia, como se desprende de la resolución de remisión, se censura a Enteco Baltic haber indicado, en el momento de la importación, un número de identificación a efectos del IVA que no se corresponde finalmente con el de los verdaderos adquirentes y/o no haber demostrado que el combustible importado estuviera destinado a ser entregado en otro Estado miembro.

45. En efecto, del artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA se desprende que la exención prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha Directiva solo se aplicará, en el caso de una importación seguida de una entrega intracomunitaria, si, en el momento de la importación, el importador ha facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación en particular, por un lado, el número de identificación a efectos del IVA asignado en otro Estado miembro al cliente al que se entregan los bienes de conformidad con el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y, por otro lado, la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

46. A la vista del tenor del artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, el asunto principal podría, *a primera vista*, resolverse fácilmente. En efecto, sería posible, como apunta la Comisión en sus observaciones escritas, admitir que las condiciones establecidas en este artículo no deben considerarse requisitos puramente formales, sino requisitos materiales del derecho a la exención del IVA a la importación. De ello se deduciría que el incumplimiento de una de estas condiciones entrañaría la negativa a estimar esta exención o, como en el asunto principal respecto a Enteco Baltic, daría lugar a exigir la devolución del IVA al importador.

47. Sin embargo, me parece que el planteamiento propuesto por la Comisión en sus observaciones escritas prescinde no solo de las circunstancias un tanto particulares del asunto principal, sino también, y con carácter más fundamental, de las dificultades vinculadas a la articulación de las exigencias previstas en el artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA y de los requisitos de

la exención de una entrega intracomunitaria, en aplicación del artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva, sobre todo en cuanto atañe a la obligación que incumbe al importador, en el momento de la importación, de comunicar el número de identificación a efectos del IVA del cliente al que se entregan los bienes. Además, la propia Comisión ha matizado considerablemente, cuando no ha contradicho, su propia posición en la vista ante el Tribunal de Justicia. [11]

48. Las siete cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente versan sobre la naturaleza, el alcance y el cumplimiento de los dos requisitos antes mencionados, establecidos en el artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, a la vista de las circunstancias fácticas del asunto principal, y en particular de las que se refieren a la prueba del transporte y de la transmisión de la propiedad del combustible, así como al comportamiento de las autoridades tributarias y aduaneras lituanas.

49. Teniendo en cuenta estas circunstancias fácticas, examinaré, pues, en un primer momento, la primera cuestión prejudicial, que versa sobre la comunicación del número de identificación a efectos del IVA del cliente del importador, prevista en el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA (título A posterior). En una segunda fase analizaré las otras seis cuestiones formuladas por el órgano jurisdiccional remitente, que se refieren al artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA, a saber, la prueba de que los bienes importados están destinados a ser entregados en un Estado miembro distinto del Estado miembro de importación (título B posterior).

A. Sobre la exigencia de comunicar el número de identificación a efectos del IVA del cliente del importador, prevista en el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA (primera cuestión prejudicial)

50. Como ya he puesto de manifiesto, la exención de la importación prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA depende de la existencia, en una fase posterior, de una entrega intracomunitaria exenta en sí en aplicación del artículo 138 de dicha Directiva.

51. En virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, y que actúa en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

52. Según reiterada jurisprudencia, la exención del IVA de la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable cuando se cumplen tres requisitos, a saber, cuando, en primer lugar, se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer de un bien en calidad de propietario; cuando, en segundo lugar, el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro, y, en tercer lugar, cuando, a resultas de esta expedición o de este transporte, el mismo bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega. [12]

53. Estas tres condiciones constituyen, por tanto, los requisitos materiales que deben cumplirse para que el proveedor obtenga la exención de una entrega intracomunitaria de conformidad con el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

11 Véase el punto 72 de las presentes conclusiones.

12 Véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 42; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 31; de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 24, y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 30.

54. Como ya ha firmado el Tribunal de Justicia, estos requisitos están enumerados de forma exhaustiva en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.[13] No comprenden, pues, la obligación del proveedor de comunicar el número de identificación del IVA del adquirente asignado a este último en el Estado miembro de destino.

55. En efecto, pese a la importancia del papel que desempeña el número de identificación a efectos del IVA de los sujetos pasivos para el buen funcionamiento del sistema del IVA,[14] el Tribunal de Justicia ha señalado que la exigencia, impuesta por el Derecho nacional al proveedor, de comunicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente de los bienes entregados, constituía un requisito formal cuyo incumplimiento, en principio, no podía poner en cuestión, con independencia del incumplimiento de los requisitos materiales de la entrega intracomunitaria, el derecho de este proveedor a obtener la exención del IVA por esta operación.[15]

56. El Tribunal de Justicia ha acompañado esta afirmación de dos reservas que constituyen los dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede entrañar la pérdida del derecho a la exención del IVA.

57. Se trata, por un lado, de la situación en la que el sujeto pasivo ha participado en un fraude fiscal que haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y en el que, por tanto, este sujeto pasivo no haya actuado de buena fe y no haya adoptado toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.[16]

58. Por otro lado, el incumplimiento de un requisito formal puede conducir a que se deniegue la exención del IVA en el caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.[17]

59. En el asunto principal, tanto de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente como de las explicaciones proporcionadas en la vista por el Gobierno lituano se desprende que la autoridad tributaria, esto es, la Inspección, encargada de comprobar, con ocasión del control realizado en 2013, el cumplimiento los requisitos relativos a la *entrega intracomunitaria*, consideró que Enteco Baltic había aportado suficientes pruebas que demostraban la salida de los bienes 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, sin que se haya demostrado que, con ocasión de las operaciones controvertidas, Enteco Baltic actuara de forma negligente o imprudente.

13 Véanse las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 59; de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 29, y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 47.

14 Ha de recordarse a este respecto que el artículo 214, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA insta a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que sean identificados con un número individual los sujetos pasivos, esto es, el número de identificación individual del IVA previsto en el artículo 215 de esta Directiva. Por otro lado, además del artículo 143, apartado 2, de dicha Directiva, otras disposiciones de esta norma mencionan dicho número, como es el caso del artículo 226, relativo al contenido de las facturas, o del artículo 365, relativo a la declaración del IVA. En el contexto de las operaciones intracomunitarias, el Tribunal de Justicia también ha subrayado que este número tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados: véase, en particular, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 27 y jurisprudencia citada.

15 Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartados 59 a 63; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 51 y 52; de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartado 40, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 32.

16 Véase, en particular la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartados 39 y 40 y jurisprudencia citada.

17 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 42 y jurisprudencia citada.

60. A la vista de estas comprobaciones relativas al cumplimiento de los requisitos del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, de las que conviene tomar nota, los errores cometidos por Enteco Baltic en cuanto a la comunicación del número de identificación del o de los adquirentes en los Estados miembros de destino del combustible no impidieron, pues, a la Inspección, según los elementos facilitados al Tribunal de Justicia, comprobar el cumplimiento de los requisitos sustantivos de la entrega intracomunitaria.

61. Se trata en esta fase de examinar si las autoridades de un Estado miembro pueden supeditar no obstante el derecho a la exención de la importación de bienes que han sido entregados, en una operación anterior a la entrega intracomunitaria, al requisito de que el importador comunique, en el momento de la importación, el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, esto es, del destinatario de la entrega intracomunitaria.

62. Como se desprende claramente de la información comunicada por el Gobierno lituano, este requisito impuesto al importador existe en Derecho nacional desde 2004.

63. Ahora bien, a mi juicio, hasta la modificación de la Directiva 2006/112 introducida por la Directiva 2009/69, este requisito, que no exigía en modo alguno el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA, debía calificarse de requisito formal en el sentido de la jurisprudencia citada en el punto 55 de las presentes conclusiones. Por tanto, no podía constituir por sí un motivo válido para denegar la exención de la importación de los bienes posteriormente entregados en otro Estado miembro, con independencia del cumplimiento de los requisitos sustantivos de los artículos 143, apartado 1, letra d), y 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

64. ¿Se ha transformado este requisito de carácter formal en una condición material del derecho a la exención de la importación una vez que la Directiva 2009/69 —que introdujo el artículo 143, apartado 2, letra b), en el texto de la Directiva 2006/112— entró en vigor, es decir, a partir del 25 de julio de 2009?

65. No lo creo.

66. Ciertamente, el tenor del artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA podría inducir a pensar que las tres categorías de información que se enumeran en sus letras a) a c) constituyen requisitos cuyo cumplimiento condiciona el derecho a la exención de la importación establecido en el artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha Directiva.

67. Sin embargo, aun a riesgo de repetirme, es indudable que la importación de bienes a que se refiere el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA tiene como objetivo no un consumo en el Estado miembro de importación, sino, bien al contrario, en otro Estado miembro, cuya exención está supeditada por completo a una entrega intracomunitaria, exenta, a su vez, de conformidad con el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA. El propio artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA también menciona en varias ocasiones el artículo 138 de dicha Directiva.

68. De ello se sigue, a mi juicio, que los requisitos materiales del derecho a la exención de la importación están por completo supeditados a los establecidos en el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA en cuanto atañe a la exención de la entrega intracomunitaria en una fase posterior.

69. Por tanto, sin introducir modificaciones en los requisitos materiales de la entrega intracomunitaria previstos en el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA, que no comprenden, en esta fase, como ya he puesto de manifiesto, la comunicación por el proveedor del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en un Estado miembro de destino, el legislador de la Unión no podía pretender, ciertamente, supeditar el derecho a la exención de la importación al cumplimiento de tal requisito.

70. De ser cierto lo contrario, los sujetos pasivos importadores y proveedores de bienes entregados en la Unión verían denegado su derecho a la exención del IVA a la importación aun cuando cumplieran el conjunto de los requisitos materiales para obtener la exención de la entrega intracomunitaria, a la cual está supeditada por completo la exención de la operación de importación de la fase anterior.

71. Pese al objetivo legítimo de lucha contra el fraude fiscal que condujo a la adopción de la Directiva 2009/69, no creo que haya sido el propósito del legislador de la Unión situar a los sujetos pasivos ante tales dificultades e incoherencias del sistema establecido. En particular, para los sujetos pasivos de los que se trata esta situación resultaría irreconciliable con la aplicación correcta y simple de las exenciones que prevé el artículo 131 de la Directiva sobre el IVA.[18]

72. Además, en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, la Comisión precisó que era menos importante conocer el número preciso de identificación a efectos del IVA del adquirente que poder determinar de un modo u otro este último. Así pues, la institución parece haber admitido, de forma relativamente contradictoria con el contenido de sus observaciones escritas, que la comunicación por el importador, en el momento de la importación, del número de identificación a efectos del IVA del adquirente, prevista en el artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA, sigue siendo un requisito formal.

73. El incumplimiento de este requisito no entraña, pues, a mi juicio, la pérdida del derecho a la exención del IVA, sino que, a lo sumo, podría ser sancionado con la imposición de una multa de conformidad con las disposiciones de Derecho nacional.

74. Estas consideraciones las corroboran, en mi opinión, determinados elementos propios del asunto principal.

75. A este respecto, ha de señalarse que Enteco Baltic no dejó de informar, en el momento de la importación, a las autoridades competentes del número de identificación a efectos del IVA del adquirente. En cambio, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, resulta que, en virtud de un cambio de circunstancias, el número inicialmente indicado ya no se correspondía (o ya no lo hacía únicamente) con el del verdadero adquirente.

76. Del punto 7.1 de las Reglas adoptadas por el Director del SNA y el Jefe de la Inspección se desprende que el importador debe informar sin demora, por escrito, al SAV, en particular si se produce un cambio relativo al sujeto pasivo del otro Estado miembro y/o del Estado miembro en el que se entregan los productos, mencionados en los documentos facilitados con vistas al control aduanero, presentando nuevos elementos que expliquen los motivos de los cambios y adjuntando copias de los documentos justificativos.

77. Esta exigencia, establecida por la normativa lituana respecto del importador, que consiste en obligar a este último a informar a las autoridades aduaneras sobre los cambios relativos a la identidad del comprador al que se destinan los bienes, constituye, a mi juicio, un indicio de que las autoridades lituanas consideran que las lagunas o errores, en el momento de la importación, relativas al número de identificación a efectos del IVA del adquirente no pueden entrañar de suyo, en consecuencia, el cuestionamiento del derecho a la exención de la importación. En efecto, no tendría ningún sentido exigir al importador que comunique un cambio relativo al adquirente si, en cualquier caso, tal cambio entraña automáticamente la denegación del derecho a la exención de la importación. El carácter automático de la pérdida del derecho a la exención de la importación con motivo de los cambios producidos en la identificación a efectos del IVA del adquirente en el Estado miembro de destino de los bienes entregados supondría también animar a los importadores a no comunicar nunca a las autoridades nacionales estos cambios por miedo a perder el derecho a la exención de la importación.

18 Véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), apartado 28 y jurisprudencia citada.

78. Asimismo, parece, en virtud de estas normas o, cuando menos, en virtud de esta concepción de la naturaleza simplemente formal de la comunicación del número de identificación a efectos del IVA del adquirente, que, en el marco del primer control realizado en 2012 respecto a las importaciones controvertidas en el asunto principal, el SAV, según las comprobaciones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente, rectificó por sí mismo los errores relativos a la falta de concordancia de estos números, tal como habían sido indicados por Enteco Baltic en sus declaraciones de importación. Según el órgano jurisdiccional remitente, esta sociedad también comunicó siempre a la Inspección los cambios relativos a la identidad de los compradores.

79. Considero, pues, que la comunicación por el importador, en el momento de la importación, del número de identificación a efectos del IVA del adquirente que, como consecuencia de un cambio de las circunstancias, ya no se corresponda, total o parcialmente, con el del verdadero adquirente solo puede entrañar la denegación del derecho a la exención de la importación en los dos supuestos mencionados en los puntos 56 a 58 de las presentes conclusiones y reconocidos por el Tribunal de Justicia en lo relativo al incumplimiento de un requisito formal en el marco de la exención de la entrega intracomunitaria en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

80. En estas circunstancias, considero que debe responderse a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente del modo siguiente:

El artículo 143, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, a la vista de las circunstancias del asunto principal, no autoriza a las autoridades competentes de un Estado miembro a denegar la exención prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de esta Directiva por el mero hecho de que, en el momento de la importación, estuviera previsto entregar los bienes a un sujeto pasivo en otro Estado miembro, por lo que el número de identificación a efectos del IVA de dicho sujeto pasivo se indicó en la declaración de importación, pero posteriormente, debido a un cambio de circunstancias, los bienes fueran entregados a otro sujeto pasivo (también deudor del IVA) y se facilitara a las autoridades del primer Estado miembro toda la información sobre la identidad del verdadero adquirente.

B. Sobre la exigencia de aportar la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro, prevista en el artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA (cuestiones prejudiciales segunda a séptima)

81. Las cuestiones segunda a séptima planteadas por el órgano jurisdiccional remitente versan en esencia sobre la interpretación del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA y sobre el cumplimiento del requisito, establecido en el artículo 143, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, en virtud del cual deberá aportarse, en el momento de la importación, «la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro», en relación, en particular, con la interpretación de los artículos 138, apartado 1, y 14, apartado 1, de esta misma Directiva, así como del principio de seguridad jurídica.

82. Antes de examinar estas cuestiones, ha de observarse que la prueba que se solicita al importador de conformidad con el artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA se refiere a la finalidad de la importación en la Unión, a saber, a la circunstancia de que esta operación esté destinada a venir seguida de una entrega intracomunitaria, de conformidad con el artículo 138, apartado 1, de esta Directiva.

83. Así pues, el importador debe demostrar, en el momento de la importación, que pretende cumplir los requisitos materiales del derecho a la exención de la entrega intracomunitaria previstos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

84. Como ya he puesto de manifiesto en el punto 52 de las presentes conclusiones, este artículo establece tres requisitos para que se reconozca el derecho a la exención del IVA por una entrega intracomunitaria. Ha de recordarse que se trata de demostrar, en primer lugar, que se ha transmitido al adquirente la facultad de disponer del bien en calidad de propietario; en segundo lugar, que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro, y, en tercer lugar, que a resultas de esta expedición o de este transporte el bien haya abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega.

85. Estos requisitos se confunden, en esencia, con el cumplimiento del exigido al importador en el marco del artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA, salvo en que, en este último caso, el importador debe demostrar, «en el momento de la importación», que los bienes importados a la Unión están «destinados» a ser objeto de una entrega intracomunitaria.

86. Así, como ha entendido perfectamente el órgano jurisdiccional remitente, en el marco del artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA, el importador debe aportar la prueba, en el momento de la importación, por un lado, de que se ha transmitido al adquirente la facultad de disponer de los bienes importados en calidad de propietario y, por otro lado, de que estos mismos bienes están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro, esto es, que también están destinados a abandonar físicamente el territorio del Estado miembro de importación.

87. Mientras que las cuestiones tercera a séptima planteadas por el órgano jurisdiccional remitente versan sobre el derecho, destinado a ser transmitido al adquirente, de disponer de los bienes importados en calidad de propietario, a la vista de las circunstancias del asunto principal, y en particular del comportamiento de Enteco Baltic y de las autoridades lituanas, la segunda cuestión trata, en cambio, sobre las pruebas que permitan demostrar que, en el momento de la importación, los bienes importados están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro. Examinaré estos dos aspectos de forma sucesiva.

1. Sobre el derecho, destinado a ser transmitido al adquirente, de disponer de los bienes importados en calidad de propietario (cuestiones prejudiciales tercera a séptima)

88. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede afirmarse la existencia del derecho, destinado a ser transmitido al adquirente, de disponer de los bienes en calidad de propietario aunque tal derecho no tenga por objeto ser transmitido directamente al adquirente, sino a personas que este último haya designado, a saber, empresas de transporte o depósitos fiscales.

89. Esta cuestión remite, a mi juicio, al contenido del concepto autónomo y uniforme [19] de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, el cual señala, precisamente, que se considerará como «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

90. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este concepto no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas previstas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer, de hecho, de ese bien como si esta fuera su propietaria. [20]

19 Véase la sentencia de 3 de junio de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 22.

20 Véanse, en particular, las sentencias de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 20, y de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), apartado 51.

91. De lo anterior se deriva que una operación podrá ser calificada de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, cuando, mediante dicha operación, un sujeto pasivo proceda a la transmisión de un bien corporal que faculte a la otra parte para disponer de hecho de ese bien como si fuera su propietario, sin que sea relevante a estos efectos la forma en la que se haya adquirido un derecho de propiedad sobre dicho bien. [21]

92. La uniformidad del concepto y de la definición de «entrega de bienes» en la Directiva sobre el IVA entraña, para disipar toda duda del órgano jurisdiccional remitente a la vista del tenor de su cuarta cuestión, que la transmisión al adquirente del derecho a disponer de bienes corporales con las facultades atribuidas a su propietario se aplica también en el contexto de la interpretación del artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA, que regula la exención de la importación a la Unión de bienes seguida de una entrega intracomunitaria exenta. [22] La transmisión al adquirente del derecho de disponer de un bien corporal en calidad de propietario constituye, en efecto, un requisito inherente a toda entrega de bienes. [23]

93. Como ha afirmado el Tribunal de Justicia, el concepto de «entrega de bienes» tiene un carácter objetivo que se aplica con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate, sin que haya de determinarse la intención del sujeto pasivo. [24] Esta afirmación se aplica asimismo, a mi juicio, en el marco de la interpretación del artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA, esto es, que procede verificar a la vista de los elementos de prueba objetivos que, en el momento de la importación, los bienes importados estuvieran «destinados» a ser objeto de una entrega intracomunitaria posterior, sin que sea necesario determinar la intención exacta del importador en ese momento.

94. Por otro lado, en el marco de la aplicación del artículo 267 TFUE, corresponde al juez nacional determinar, caso por caso, en función de los hechos del litigio de que conoce, si se ha materializado una trasmisión del poder de disponer de los bienes de que se trate como un propietario. [25]

95. A este respecto no me queda más remedio que preguntarme sobre el tenor de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Este señala, en efecto, que el derecho de disposición sobre el combustible se transmitió no directamente a los adquirentes indicados en las declaraciones de Enteco Baltic, sino a empresas de transporte y depósitos fiscales.

96. Si tal es efectivamente el caso, estos últimos operadores deberán ser considerados, por consiguiente, los verdaderos adquirentes del combustible importado por Enteco Baltic, tal como propone la Comisión. Pues bien, si estas empresas de transporte y depósitos fiscales se hallan en el territorio lituano, no podría, a mi juicio, concederse a Enteco Baltic la exención del IVA a la importación, pues esta operación habría venido seguida no de una entrega intracomunitaria, sino únicamente de una entrega interna.

21 Sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 35.

22 En su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente parece apuntar, en efecto, a que las autoridades lituanas se apoyan en una interpretación diferente del concepto de transmisión del derecho de disposición sobre bienes en función de que apliquen las normas relativas al derecho a deducción del IVA (artículo 167 de la Directiva sobre el IVA) o las relativas a la exención a la importación seguida de una entrega intracomunitaria [artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA]. Como ya he señalado, esta diferencia de interpretación, que, por otro lado, no se infiere con claridad de la motivación de la resolución de remisión, no se justifica en modo alguno, en cualquier caso, a la vista de la autonomía y la uniformidad de la definición del concepto de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA

23 Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 32.

24 Véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 21 y jurisprudencia citada.

25 Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 34.

97. En cambio, si ni las empresas de transporte ni los depósitos fiscales, ya estén establecidos en Lituania o en uno de los otros tres Estados miembros mencionados por el órgano jurisdiccional remitente, han obtenido el poder de disposición sobre los combustibles como propietarios, es decir, si han servido sin más, respectivamente, de intermediarios de transporte y de almacenamiento, sin actuar en nombre propio, con el fin de que el adquirente, indicado en las declaraciones de Enteco Baltic en el momento de la importación del combustible, pueda disponer del mismo, debería poder concederse, en mi opinión, a Enteco Baltic la exención de la importación, siempre que se cumplan los otros requisitos materiales del derecho a la exención del IVA.

98. Incumbe, pues, al órgano jurisdiccional remitente comprobar, a la vista del conjunto de las circunstancias del asunto principal, cuál de esos dos supuestos resulta ser exacto.

99. No obstante, he de añadir que, entre las circunstancias que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional remitente en el asunto principal, destaca sobre todo el comportamiento de Enteco Baltic y el de las autoridades lituanas, mencionado en ambos casos en las cuestiones quinta a séptima planteadas por dicho órgano jurisdiccional.

100. A propósito del comportamiento de Enteco Baltic, ha de recordarse que no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.[26] 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, debería denegársele el derecho a la exención.[27]

101. 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 la operación realizada no la llevaba a participar en un fraude fiscal.[28]

102. A este respecto, es indudable que la circunstancia mencionada por el órgano jurisdiccional remitente en su sexta cuestión prejudicial, según la cual Enteco Baltic se comunicó con sus clientes a través de medios de comunicación electrónicos, en particular para el intercambio de documentos contractuales, no puede constituir la prueba de una falta de buena fe o de una negligencia del importador en cuanto a las medidas que cabe razonablemente esperar de tal operador para evitar su participación en un fraude fiscal.

103. Ciertamente, no excluyo que el hecho de que el importador *no* comunique a las autoridades nacionales competentes, en el momento de la importación de los bienes en cuestión, la información enumerada en el artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA pueda llevar a estas autoridades a presumir, a la vista del objetivo por el que esta disposición se incluyó en dicha Directiva, que este importador sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude fiscal.

104. No obstante, considero que tal presunción debe poder ser rebatida por el importador mediante todos los elementos de prueba admitidos en Derecho nacional.

26 Véase, en particular, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 48.

27 Véanse, en particular, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54, y de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 42.

28 Véanse, en particular, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 53, y de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 41.

105. Así las cosas, a la vista de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, el asunto principal se caracteriza, sobre todo, no por el hecho de que Enteco Baltic no haya facilitado la información enumerada en el artículo 143, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, sino por la apreciación diferente, por parte de las autoridades aduanera y tributaria, de los elementos proporcionados por este operador, en un contexto en el que este último parece haber colaborado de buena fe con dichas autoridades.

106. En efecto —y esta observación me lleva al examen de la cuestión del comportamiento de las autoridades nacionales—, los elementos fácticos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente y el tenor de la quinta cuestión que este último ha formulado apuntan poderosamente a que el SAV, en el control efectuado en 2014 y 2015, desvirtuó el resultado del control realizado en 2013 por la Inspección en cuanto al cumplimiento de los requisitos relativos a la existencia de una entrega intracomunitaria exenta en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

107. La explicación proporcionada por el Gobierno lituano en la vista ante el Tribunal de Justicia, según la cual estas dos autoridades realizan controles cuyos ámbitos de aplicación son distintos —la autoridad aduanera verifica el cumplimiento de los requisitos del artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA, mientras que la autoridad tributaria controla el cumplimiento de los del artículo 138 de esta Directiva— no me convence. En efecto, como ya he señalado, la exención de la importación concedida al amparo del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA está supeditada por completo al cumplimiento de los requisitos de la exención de la entrega intracomunitaria que sigue a esta importación, con arreglo al artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva. Así pues, los controles de las autoridades nacionales se solapan, cuando menos, de forma parcial. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente señala en todo caso, en su quinta cuestión, que la autoridad aduanera (el SAV y/o el SNA) se apoyó, para denegar el derecho a la exención del IVA a la importación, en el hecho de que no se cumplieron los requisitos de mantenimiento (de la exención) de la entrega de bienes dentro de la Unión, a saber, los exigidos en el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA y que fueron objeto del control de la Inspección en 2013.

108. En estas circunstancias, a mi juicio, es importante recordar las consideraciones formuladas por el Tribunal de Justicia, a propósito del comportamiento de las autoridades nacionales en el contexto de la aplicación de la exención de entregas intracomunitarias, en 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. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró en estas sentencias que el principio de seguridad jurídica se opone a que un Estado miembro que aceptó en un primer momento documentos presentados por el proveedor/vendedor en concepto de pruebas acreditativas del derecho a la exención pueda posteriormente obligar a dicho proveedor/vendedor a ingresar el IVA correspondiente a la entrega con motivo de un fraude cometido por el adquirente del que el proveedor/vendedor no tenía ni había podido tener conocimiento.

109. El órgano jurisdiccional remitente deberá, pues, comprobar atentamente si tal era la situación que se daba en el asunto principal.

110. Ha de añadirse, a los efectos que procedan, que un Estado miembro no puede invocar —para denegar el derecho a la exención del IVA a un sujeto pasivo que actúa de buena fe y respecto al cual ningún indicio probatorio demuestra que supiera o hubiera podido saber que participaba en un fraude — lagunas que afecten a la coordinación y la cooperación de la acción de sus propias autoridades nacionales. A este respecto, resulta de todo punto revelador constatar que los dos informes del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, elaborados respectivamente en 2011 y 2015 a raíz de

auditorías realizadas en varios Estados miembros,[29] informes estos a los que la Comisión ha remitido en sus observaciones escritas, ponen particularmente de manifiesto que los «controles aduaneros y fiscales no funcionan con eficacia» y que «la gestión de la exención del IVA por dos autoridades diferentes (aduanera y fiscal) dificulta la eficacia de los controles al no existir una comunicación fluida entre estas con respecto a las importaciones efectuadas según [el] régimen [aduanero 42]».[30] A la vista de los elementos y de las circunstancias subrayadas por el órgano jurisdiccional remitente, el asunto principal parece ilustrar, a mi juicio, las vicisitudes, o incluso las disfunciones, que afectan al flujo de comunicación entre autoridades aduanera y fiscal en el seno de un mismo Estado miembro, señaladas en los informes del Tribunal de Cuentas.

111. En cambio —en cuanto a la séptima cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, relativa a la eventual obligación de las autoridades lituanas de obtener información de empresas de otros Estados miembros con el objetivo de demostrar la transmisión del poder de disposición sobre los bienes entregados por Enteco Baltic—, con arreglo a la jurisprudencia, ha de recordarse que es al operador que invoca una exención del IVA a quien corresponde demostrar que cumple los requisitos materiales de esta exención.[31] En mi opinión, esta jurisprudencia se aplica por analogía al importador mencionado en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA.

112. En lo tocante al papel de las autoridades nacionales, el Tribunal de Justicia ya ha afirmado, en esencia, que los actos adoptados al nivel de la Unión por los que se ha establecido un sistema de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros[32] no han sido creados para sustituir a la obligación, que incumbe al sujeto pasivo, de demostrar el carácter intracomunitario de las operaciones efectuadas cuando este sujeto pasivo no puede aportar por sí mismo las pruebas necesarias a tal fin.[33]

113. Así pues, estos actos no confieren al sujeto pasivo derechos específicos[34] que, en particular, le facultarían para conseguir que una autoridad competente recurra al mecanismo de intercambio de información que estos actos han establecido.

114. *A fortioiri*, considero que el Derecho de la Unión en materia de intercambio de información y de cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito del IVA no obliga a las autoridades nacionales a recabar, a solicitud de un sujeto pasivo, información de empresas de otros Estados miembros, si el sujeto pasivo no puede facilitar por sí solo las pruebas necesarias para demostrar que se ha transmitido al adquirente el poder de disposición sobre los bienes importados y entregados con las facultades atribuidas a su propietario, y, con carácter más general, para demostrar que las importaciones o las entregas que realiza este sujeto pasivo están exentas del IVA.

29 Véanse, respectivamente, Tribunal de Cuentas, ¿*Sirve el control del régimen aduanero 42 para evitar y detectar la evasión del IVA*?, informe especial n.º 13/2011, Luxemburgo, 2011, y *La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica*, informe especial n.º 24/2015, Luxemburgo, 2015.

30 Véase el informe especial n.º 13/2011, puntos 55 y 56. Véanse también los puntos 36 a 38 de dicho informe, así como los puntos 78 y 79 del informe especial n.º 24/2015.

31 Véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 26, y de 7 de diciembre de 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), apartado 46.

32 Se trata, respectivamente, de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), y del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DO 2003, L 264, p. 1). Estos dos actos fueron sustituidos respectivamente por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), cuyo plazo de transposición expiró el 1 de enero de 2013, y por 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), que entró en vigor el 1 de enero de 2012.

33 Véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 34, y 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.

34 Véanse, a propósito de la Directiva 77/799, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 31, y de 22 de octubre de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), apartado 36. Véase también, en ese sentido, a propósito de la Directiva 2011/16, que persigue un objetivo análogo al de la Directiva 77/799, a la que sustituyó, la sentencia de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), apartados 46, 47 y 58.

115. Por consiguiente, propongo responder a las cuestiones prejudiciales tercera a séptima del modo siguiente:

– el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a las autoridades competentes de un Estado miembro a denegar la exención del IVA a la importación cuando el poder de disposición como propietario sobre bienes importados y entregados no se haya transmitido directamente al adquirente, siempre que este poder sí haya sido transmitido a este sujeto pasivo y no a otras personas, hecho del cual corresponde asegurarse al órgano jurisdiccional remitente;

– el principio de seguridad jurídica debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la autoridad aduanera de un Estado miembro deniegue el derecho a exención del IVA a la importación de un sujeto pasivo que actúa de buena fe, cuando no se haya demostrado que este último supiera o hubiera debido saber que participaba en un fraude fiscal, cuando el motivo alegado para la denegación sea que ya no se cumple uno de los requisitos materiales de exención del IVA de la entrega intracomunitaria que ha seguido a la importación, aun cuando la autoridad competente del mismo Estado miembro haya considerado anteriormente que este requisito se cumplía a raíz de un control de los documentos y justificantes proporcionados por el sujeto pasivo. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los hechos del asunto principal permiten constatar que concurre el conjunto de estas circunstancias y requisitos, en el bien entendido de que el mero hecho de que el sujeto pasivo haya utilizado medios electrónicos para comunicarse con sus socios contractuales no puede constituir un supuesto de negligencia o de mala fe de dicho sujeto pasivo;

– el artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que incumbe al sujeto pasivo que invoca la exención del IVA a la importación demostrar que se cumplen los requisitos materiales de esta exención, sin que este sujeto pasivo pueda exigir a las autoridades competentes del Estado miembro de importación, cuando estas examinan la cuestión de la transmisión, a favor del adquirente, del derecho de disposición como propietario sobre los bienes entregados, que recaben información de otros sujetos pasivos a los que solo pueden acceder las autoridades públicas.

2. Sobre las pruebas idóneas para demostrar que, en el momento de la importación, los bienes importados están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro (segunda cuestión prejudicial)

116. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre el valor probatorio de determinados documentos, tales como los documentos e-AD y las confirmaciones e-ROR, que corroboran el transporte del combustible desde el depósito fiscal situado en el Estado miembro de importación (en el caso de autos, Lituania) a un depósito fiscal situado en el Estado miembro de destino (en el asunto principal, según parece, Polonia).

117. Ni el artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, letra c), ni tampoco el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA indican qué pruebas han de presentar los sujetos pasivos para poder acogerse a la exención del IVA. De ello se deduce que, de conformidad con el artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, esta cuestión queda comprendida en la competencia de los Estados miembros, siempre en el respeto de los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. [35]

35 Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 36; 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.

118. En cuanto atañe, en primer lugar, a la interpretación del artículo 143 de la Directiva sobre el IVA, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente y ha alegado también la Comisión, las confirmaciones e-ROR son documentos electrónicos, propios de los productos gravados con impuestos especiales, que se elaboran con posterioridad a la expedición y/o transporte de las mercancías y por los que se confirma la realización de estas operaciones.

119. Pues bien, para que se cumpla el requisito establecido en el artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA, es necesario que el importador aporte la prueba, «en el momento de importación», de que los bienes importados están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro.

120. Por consiguiente, a mi juicio, las confirmaciones e-ROR no pueden constituir pruebas suficientes e idóneas para demostrar que, en el momento de la importación, los bienes importados estaban destinados a ser objeto de una entrega intracomunitaria.

121. En cambio, y como también ha sostenido la Comisión en sus observaciones escritas, pueden demostrar objetivamente el propósito, en el momento de la importación, de expedir o transportar los bienes importados a otro Estado miembro documentos comerciales tales como las cartas de porte CMR, que se redactan antes de dicha expedición o dicho transporte al Estado miembro de destino.

122. En lo que concierne a los documentos e-AD, regulados por las disposiciones de la Directiva 2008/118 y del Reglamento n.º 684/2009, estos deben acompañar a los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Así, de conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y el artículo 3 del Reglamento n.º 684/2009, el expedidor deberá presentar a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición un borrador de documento administrativo electrónico, como muy pronto siete días antes de la fecha de expedición de los bienes en cuestión, indicada en dicho documento. Esta formalidad permite a las citadas autoridades comprobar la validez de los datos indicados en el documento, que comprenden en particular, en virtud de la tabla 1 del Reglamento n.º 684/2009, la información relativa a la mercancía expedida, al operador del lugar de expedición y al operador del lugar de destino del movimiento de productos. Por tanto, es de todo punto posible que, en el momento de la importación de una mercancía procedente de un tercer país, el importador o una persona que actúe en su nombre pueda transmitir el borrador de documento e-AD a las autoridades competentes del Estado miembro desde el que será transportada la mercancía sujeta a impuestos especiales en régimen suspensivo para su validación.

123. En el asunto principal, ni las circunstancias en las que los diferentes documentos e-AD pudieron ser comunicados a las autoridades competentes lituanas ni el contenido de dichos documentos (o borradores de documentos) ni tampoco su tratamiento por las autoridades nacionales se desprenden de la información facilitada al Tribunal de Justicia.

124. No es menos cierto por ello que, en mi opinión, cabe afirmar que el documento e-AD puede constituir un elemento que permite demostrar que, en el momento de la importación, el bien importado estaba destinado a ser expedido a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA.

125. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el momento de la importación, las autoridades nacionales disponían de los borradores de documentos e-AD y estos contenían suficiente información, así como controlar al mismo tiempo el tratamiento dispensado por estas mismas autoridades a los citados documentos.

126. En segundo lugar, en cuanto atañe a la expedición o al transporte efectivos del bien que constituye el objeto de una entrega intracomunitaria, requisito que, como ya he puesto de manifiesto, debe cumplirse en virtud del artículo 138 de la Directiva sobre el IVA, al cual está supeditada por entero la exención de la importación prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha

Directiva, estimo que las confirmaciones e-ROR expedidas por un depósito fiscal situado en el Estado miembro de destino pueden constituir pruebas de la realidad del desplazamiento físico de bienes entregados fuera de las fronteras del Estado miembro de entrega. En lo que respecta al documento e-AD, el artículo 24 de la Directiva 2008/118 prevé que, tan pronto como reciba los productos, el destinatario deberá presentar, a más tardar cinco días hábiles después del final de la circulación, una notificación de recepción a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, las cuales verificarán los datos así comunicados, podrán validarlos y enviarlos posteriormente a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. De conformidad con el artículo 7 y la tabla 6 del Reglamento n.º 684/2009, la notificación de recepción debe comprender en particular el código administrativo del documento e-AD. Así pues, esta información en su conjunto puede demostrar que los bienes en cuestión han abandonado el territorio del Estado miembro de expedición.

127. A este respecto, ni el tenor del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA ni la jurisprudencia que interpreta esta disposición exigen que los documentos entregados por el proveedor den fe de una expedición o un transporte con destino al adquirente. [36] Basta, como confirma, por otro lado, el tenor del artículo 143 de la Directiva sobre el IVA, que el bien importado haya salido físicamente del territorio del Estado miembro de entrega en dirección al Estado miembro de destino.

128. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, por un lado, en el momento de la importación, Enteco Baltic proporcionó suficiente documentación que justificase que el combustible importado estaba destinado a ser objeto de una entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 143, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA y si, por otro, esta sociedad demostró suficientemente, conforme al artículo 138 de dicha Directiva, que dicho combustible abandonó físicamente el territorio lituano, a la vista, como ya he señalado, del comportamiento de esta sociedad y del de las autoridades nacionales competentes.

129. Propongo, pues, responder a la segunda cuestión prejudicial del modo siguiente:

El artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que documentos tales como el documento administrativo electrónico (documento denominado «e-AD») y la carta de porte expedida en virtud del Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956 (carta de porte denominada «CMR»), pueden considerarse elementos que permiten demostrar que, en el momento de la importación, los bienes importados están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro. El artículo 138 de la Directiva sobre el IVA, al que remite su artículo 143, apartado 1, letra d), debe interpretarse en el sentido de que las notificaciones de recepción de los documentos e-AD y las cartas de confirmación denominadas «e-ROR» pueden considerarse elementos que permiten demostrar que los bienes importados, que han sido objeto de la entrega intracomunitaria, han abandonado el territorio del Estado miembro de importación y de entrega y han sido expedidos en dirección al Estado miembro de destino.

36 Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 31; de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 24, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 25.

V. Conclusión

130. A la vista del conjunto de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania) del modo siguiente:

«1) 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, en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación, debe interpretarse en el sentido de que, a la vista de las circunstancias del asunto principal, no autoriza a las autoridades competentes de un Estado miembro a denegar la exención prevista en el artículo 143, apartado 1, letra d), de esta Directiva por el mero hecho de que, en el momento de la importación, estuviera previsto entregar los bienes a un sujeto pasivo en otro Estado miembro, por lo que el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de dicho sujeto pasivo se indicó en la declaración de importación, pero posteriormente, debido a un cambio de circunstancias, los bienes fueran entregados a otro sujeto pasivo (también deudor del IVA) y se facilitara a las autoridades del primer Estado miembro toda la información sobre la identidad del verdadero adquirente.

2) El artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, debe interpretarse en el sentido de que documentos tales como el documento administrativo electrónico (documento denominado «e-AD») y la carta de porte expedida en virtud del Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956 (carta de porte denominada «CMR»), pueden considerarse elementos que permiten demostrar que, en el momento de la importación, los bienes importados están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro. El artículo 138 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, al que remite su artículo 143, apartado 1, letra d), en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que las notificaciones de recepción de los documentos e-AD y las cartas de confirmación denominadas «e-ROR» pueden considerarse elementos que permiten demostrar que los bienes importados, que han sido objeto de la entrega intracomunitaria, han abandonado el territorio del Estado miembro de importación y de entrega y han sido expedidos en dirección al Estado miembro de destino.

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 no autoriza a las autoridades competentes de un Estado miembro a denegar la exención del IVA a la importación cuando el poder de disposición como propietario sobre bienes importados y entregados no se haya transmitido directamente al adquirente, siempre que este poder sí haya sido transmitido a este sujeto pasivo y no a otras personas, hecho del cual corresponde asegurarse al órgano jurisdiccional remitente.

4) El principio de seguridad jurídica debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la autoridad aduanera de un Estado miembro deniegue el derecho a exención del IVA a la importación de un sujeto pasivo que actúa de buena fe, cuando no se haya demostrado que este último supiera o hubiera debido saber que participaba en un fraude fiscal, cuando el motivo alegado para la denegación sea que ya no se cumple uno de los requisitos materiales de exención del IVA de la entrega intracomunitaria que ha seguido a la importación, aun cuando la autoridad competente del mismo Estado miembro haya considerado anteriormente que este requisito se cumplía a raíz de un control de los documentos y justificantes proporcionados por el sujeto pasivo. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los hechos del asunto principal permiten constatar que concurre el conjunto de estas circunstancias y requisitos, en el

bien entendido de que el mero hecho de que el sujeto pasivo haya utilizado medios electrónicos para comunicarse con sus socios contractuales no puede constituir un supuesto de negligencia o de mala fe de dicho sujeto pasivo.

5) El artículo 143, apartados 1, letra d), y 2, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/69, debe interpretarse en el sentido de que incumbe al sujeto pasivo que invoca la exención del IVA a la importación demostrar que se cumplen los requisitos materiales de esta exención, sin que este sujeto pasivo pueda exigir a las autoridades competentes del Estado miembro de importación, cuando estas examinan la cuestión de la transmisión, a favor del adquirente, del derecho de disposición como propietario sobre los bienes entregados, que recaben información de otros sujetos pasivos a los que solo pueden acceder las autoridades públicas.»