Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 1 de febrero de 2017 [1]

Asunto C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, L.da
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD), Portugal]]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Exenciones — Operaciones intracomunitarias — Entrega de medios de transporte nuevos — Condiciones de concesión de la exención al vendedor — Residencia del comprador en el Estado miembro de destino — Matriculación temporal en el Estado miembro de destino — Riesgo de fraude fiscal — Buena fe — Obligación de diligencia del vendedor»

I. Introducción

1. La petición de decisión prejudicial que se ha planteado al Tribunal de Justicia tiene por objeto la interpretación del artículo 138, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»). [2]

2. En esencia, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario — Centro de Arbitraje Administrativo, Portugal)] desea saber si, en el contexto de una entrega intracomunitaria de un vehículo nuevo, un Estado miembro está autorizado, en primer lugar, a condicionar la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA), prevista en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a que el comprador esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino de dicho vehículo, en segundo lugar, a denegar la exención del IVA si el vehículo únicamente es objeto de una matriculación turística y temporal en el Estado miembro de destino y, en tercer lugar, a reclamar el pago del IVA al vendedor del vehículo cuando haya indicios de que el comprador podría haber cometido un fraude en el IVA, sin que se haya demostrado, no obstante, que el vendedor haya cooperado con el comprador para eludir el pago del IVA.

1 — Lengua original: francés.
2 — DO 2006, L 347, p. 1.

3. Estas cuestiones se han planteado en el contexto de un litigio entre la sociedad Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis L.da (en lo sucesivo, «Santogal»), con domicilio social en Portugal, y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Fiscal y Aduanera, Portugal), acerca de la negativa de dicha Autoridad a conceder a Santogal la exención del IVA prevista en la norma portuguesa que transpone el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, por la entrega por parte de Santogal de un automóvil nuevo que fue transportado a España por su adquirente.

4. Más concretamente, de la petición de decisión prejudicial se desprende que Santogal vendió a un nacional angoleño, mediante factura de 26 de enero de 2010, un vehículo nuevo por el importe de 447 665 euros, que ésta había adquirido previamente de Mercedes-Benz Portugal y cuya admisión en el territorio portugués se constató mediante declaración aduanera de vehículos de 25 de junio de 2009 (en lo sucesivo, «declaración aduanera»). [3]

5. En el momento de la venta, el adquirente informó a Santogal de que tenía intención de utilizar dicho vehículo para su uso personal en España, donde ya residía, de expedirlo hacia España haciéndose cargo él mismo del transporte y de someterlo a la inspección técnica y matricularlo en España. Presentó a Santogal su número de identidad de extranjero (NIE) en España, documento que había sido expedido el 2 de mayo de 2008 por el Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil — Comunidad de Tui-Valença, en el que se certificaba su inscripción en el Registro Central de Extranjeros con dicho NIE, así como una copia de su pasaporte angoleño. Sin embargo, la dirección que indicó el adquirente en el momento de la venta no coincidía con la que figuraba en el documento expedido el 2 de mayo de 2008.

6. En virtud de estos documentos, Santogal consideró que la venta del vehículo estaba exenta de IVA con arreglo al artículo 14, letra b), del Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (Régimen del IVA en las transacciones intracomunitarias), que tiene por objeto transponer al Derecho portugués el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

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

8. Tras pasar el vehículo la inspección técnica en España, el adquirente envió a Santogal, a solicitud de esta última, dos documentos para completar el expediente de la venta. Se trataba, por una parte, de la tarjeta de inspección técnica de vehículos emitida el 11 de febrero de 2010 y, por otra parte, de un permiso de circulación en España, expedido el 18 de febrero de 2010. Este último permiso, en el que figuraba una dirección del adquirente que no coincidía con la dirección indicada por este último en el momento de la venta ni con la que costaba en el documento de 2 de mayo de 2008, se refería a una matriculación «turística», temporal, que expiraba el 17 de febrero de 2011.

9. Según la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, en España la asignación de un número de matrícula turística se rige por el Real Decreto 1571/1993, de 10 de septiembre, [4] por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior, y por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, [5] por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. La matrícula turística tiene carácter provisional, con un período de utilización normal de seis meses por cada período de doce, que puede ser prorrogado por las autoridades. Sólo las personas que no sean residentes habituales en España pueden obtenerla.

3 — Según consta en autos, se trata de un vehículo de lujo, de tipo deportivo y producido en una serie limitada, del modelo SLR McLaren.

4 — BOE n.º 221, de 15 de septiembre de 1993, p. 27037.

5 — BOE n.º 22, de 26 de enero de 1999, p. 3440.

10. A raíz de la información comunicada por Santogal en febrero de 2011, Mercedes-Benz Portugal presentó una declaración aduanera complementaria de vehículos (en lo sucesivo, «declaración complementaria») que tenía por objeto anular la declaración aduanera de 25 de junio de 2009, debido a la expedición del vehículo a España. La declaración aduanera fue anulada por las autoridades competentes el 3 de marzo de 2011.

11. Mediante escrito de 24 de octubre de 2013, notificado a la Direção de Finanças de Lisboa (Dirección de Hacienda de Lisboa, Portugal), la Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Dirección de Servicios de Lucha contra el Fraude Aduanero, Portugal) recomendó girar liquidación del IVA devengado por la venta del vehículo en cuestión. Esta Dirección apreció, en particular, que el adquirente residía en Portugal, que estaba registrado en dicho país como gerente de una sociedad y que disponía en Portugal de un número de identificación fiscal desde hacía más de una década. Asimismo, en respuesta a una solicitud de información, las autoridades españolas aclararon que el adquirente no figuraba como residente en España en 2010, no había presentado jamás una declaración de la renta en dicho país y tampoco había estado nunca sujeto al IVA en dicho Estado miembro.

12. Posteriormente, Santogal fue objeto de una inspección, basada en los documentos disponibles y limitada al IVA del mes de enero de 2010. En este contexto, la Autoridad Fiscal y Aduanera elaboró un acta de inspección por la que se concluía que la venta del vehículo no estaba incluida en el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en el artículo 14 del RITI debido a que, por lo que se refiere a la exención que aparece en la letra b) de esta disposición, el adquirente no residía en España ni ejercía ninguna actividad en dicho país. Por lo demás, la misma Autoridad apreció que, según sus bases de datos, el adquirente poseía un número de contribuyente portugués asignado antes de 2001 y que su país de residencia era Portugal.

13. El 14 de octubre de 2014, la Autoridad Fiscal y Aduanera giró una liquidación complementaria del IVA por un importe de 89 533 euros, así como una liquidación de los intereses de demora relativos al período comprendido entre el 12 de marzo de 2010 y el 20 de agosto de 2014, por un importe de 15 914,80 euros. Santogal abonó estos importes en diciembre de 2014.

14. Santogal interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un procedimiento arbitral para obtener la anulación de estas liquidaciones y la indemnización de los daños y perjuicios. Ante dicho órgano jurisdiccional, argumentó que la interpretación del artículo 14, letra b), del RITI realizada por la Autoridad Fiscal y Aduanera era contraria al artículo 138, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, que a su entender gozaba de efecto directo. También alegó que el posible fraude al sistema del IVA que hubiera cometido el adquirente no le era imputable.

15. En la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente, en primer lugar, expresa dudas en cuanto al lugar de residencia del adquirente en el momento de la venta del vehículo. En particular, dicho órgano jurisdiccional estima que la residencia habitual de este último no se situaba en España. Sin embargo, considera que no se ha acreditado que residiera en Portugal en el momento de la venta. Asimismo, en su opinión, los autos de que dispone no contienen ni información sobre el pago del IVA por el vehículo en España ni información sobre qué ha sucedido con el vehículo tras la concesión de la matrícula turística. Dicho tribunal tampoco considera acreditado que el régimen de matrícula turística se haya extinguido de alguna de las formas previstas por el Derecho español.

16. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente observa que no se ha demostrado que Santogal colaborara con el adquirente para eludir el pago del IVA por la venta del vehículo. Al contrario, estima que se desprende de los elementos de prueba que se le han aportado que Santogal trató de garantizar el cumplimiento de las condiciones de exención del IVA. Señala que ni los agentes de aduanas ni los servicios de aduanas expresaron dudas sobre la suficiencia de los documentos para proceder a la anulación de la declaración aduanera y que el escrito de la Dirección de Servicios de Lucha contra el Fraude Aduanero se basó en informaciones complementarias a las que Santogal no tenía acceso.

17. Por último, el órgano jurisdiccional remitente considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), apartados 40 a 46, no responde a las cuestiones que se plantean en el litigio del que conoce.

18. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

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

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

   — el adquirente, antes de la expedición, informa al proveedor de que reside en el Estado miembro de destino y le muestra un documento acreditativo de que se le ha atribuido en dicho Estado miembro un [NIE], en el que se indica una residencia en ese Estado miembro que no es la que el adquirente afirma tener;

   — el adquirente aporta posteriormente al proveedor documentos acreditativos de que el medio de transporte adquirido se ha sometido a inspección técnica en el Estado miembro de destino y que se le ha atribuido en dicho Estado una matrícula turística;

   — no se ha demostrado que el proveedor haya colaborado con el adquirente para evitar el pago del IVA;

   — los servicios aduaneros no han planteado ninguna objeción a la anulación de la declaración aduanera del vehículo sobre la base de los documentos de que disponía el proveedor?»

19. Estas cuestiones fueron objeto de observaciones escritas por parte de Santogal, del Gobierno portugués y de la Comisión Europea. A la vista de las observaciones formuladas, el Tribunal de Justicia estimó que disponía de suficiente información y decidió no celebrar una vista oral, con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

II. Análisis

A. Sobre la admisibilidad

20. Si bien no cabe duda de que el Tribunal de Justicia es competente para responder a las cuestiones planteadas por el Tribunal Arbitral Tributário (Tribunal Arbitral Tributario), dado que ya ha aclarado que, a pesar de su denominación, este órgano posee todos los elementos necesarios para ser calificado de «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros» en el sentido del artículo 267 TFUE,[6] el Gobierno portugués alega la inadmisibilidad de la remisión prejudicial por tres motivos, que, en mi opinión, deben ser desestimados, por las razones que expondré a continuación.

21. En primer lugar, a mi entender sería demasiado formalista y contrario al espíritu de cooperación que impregna el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, que tiene por objeto dar una respuesta útil a los órganos jurisdiccionales nacionales para que puedan resolver los litigios de que conozcan, acoger la objeción del Gobierno portugués de que la resolución de remisión es inadmisible debido a que no hace referencia al artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, sino a la letra b) de esta misma disposición. En efecto, es evidente que, en vista de los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión así como del tenor literal de las cuestiones planteadas, que aluden únicamente a la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo, que se rige específicamente por el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, la referencia al artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva sobre el IVA es un simple error de forma, que no afecta a la comprensión ni al objeto de las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el órgano jurisdiccional remitente. Por lo demás, este error fue rectificado en un correo electrónico enviado por uno de los árbitros del órgano jurisdiccional remitente que se adjuntó a la resolución de remisión y que, por consiguiente, forma parte de los autos del asunto principal, hecho del que han tomado nota todas las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia. El hecho de que tal rectificación informal pueda potencialmente contravenir las normas nacionales sobre procedimiento civil, como sugiere el Gobierno portugués, no puede dar lugar a la inadmisibilidad de la resolución de remisión prejudicial. El Tribunal de Justicia ya ha declarado, a este respecto, que en principio no le corresponde verificar si tal resolución ha sido adoptada de acuerdo con las normas procesales y de organización judicial nacionales.[7] Habida cuenta de estas consideraciones, nada se opone a que el Tribunal de Justicia reformule las cuestiones planteadas en el sentido de que tienen por objeto la interpretación del artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA.[8]

22. En segundo lugar, si bien es cierto, tal como alega el Gobierno portugués, que la resolución de remisión no es un modelo de claridad en cuanto a la exposición de los hechos del asunto principal e incluso presenta algunas imprecisiones e incoherencias, estas lagunas no son suficientes para desvirtuar la presunción de pertinencia que llevan aparejadas las cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión, ni para impedir que el Tribunal de Justicia les dé respuesta.[9]

6 — Véase la sentencia de 12 de junio de 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754), apartado 34. Con posterioridad a dicha sentencia, el Tribunal de Justicia también se ha pronunciado sobre el fondo en otras dos remisiones prejudiciales planteadas por este mismo tribunal arbitral en materia fiscal: véanse las sentencias de 11 de junio de 2015, Lisboagás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

7 — Véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Eurico Italia y otros (C-332/92, C-333/92 y C-335/92, EU:C:1994:79), apartado 13, y de 29 de junio de 2010, E y F (C-550/09, EU:C:2010:382), apartado 35.

8 — Para ser completamente exhaustivo, debo añadir que si, como sucede en el presente caso, el estado de los autos que se aportan al Tribunal de Justicia lo autoriza, la facultad que tiene éste de reformular las cuestiones prejudiciales permite también evitar una probable reiteración de la petición de decisión prejudicial, y se basa, por tanto, en razones de economía procesal. Véanse, en este sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663), punto 43, y en el asunto Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926), nota a pie de página 14.

9 — Cabe recordar, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia que puede ser desvirtuada, en particular, cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas: véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartados 31 y 36.

En efecto, el Tribunal de Justicia dispone, en mi opinión, de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones que se le han planteado en el presente asunto. A mayor abundamiento, todas las partes que han presentado observaciones escritas, incluido, con carácter subsidiario, el Gobierno portugués, han tenido la posibilidad de pronunciarse sobre el contenido de las cuestiones planteadas, teniendo en cuenta del marco fáctico y jurídico expuesto en la resolución de remisión.

23. En tercer y último lugar, en mi opinión tampoco puede estimarse el motivo de inadmisibilidad que invoca el Gobierno portugués, según el cual se está solicitando al Tribunal de Justicia que responda a cuestiones hipotéticas, debido a que entiende que el órgano jurisdiccional remitente ya ha constatado en su resolución de remisión la existencia de un vicio de motivación de la resolución por la que la Autoridad Fiscal y Aduanera exige la liquidación del IVA, que debería acarrear la anulación de esta resolución, con independencia de la respuesta que pueda dar el Tribunal de Justicia a la petición de decisión prejudicial.

24. Es cierto que, con arreglo al cometido que le corresponde, en el marco de la cooperación establecida por el artículo 267 TFUE, de contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros, el Tribunal de Justicia rechaza formular opiniones consultivas sobre cuestiones hipotéticas. [10] En efecto, en tales supuestos, la petición de interpretación del Derecho de la Unión presentada por el juez nacional no responde a una necesidad objetiva de adoptar una resolución y resolver el litigio del que conozca. En aplicación de esta jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha declarado inadmisible una remisión prejudicial, planteada por un juez nacional de primera instancia, por la que se solicitaba que interpretara el Derecho aduanero de la Unión en una situación en la que la providencia de apremio de una deuda aduanera, que había sido impugnada ante dicho órgano jurisdiccional, dependía intrínsecamente de la resolución previa por la que se constataba dicha deuda, que había sido anulada por el órgano jurisdiccional de última instancia del Estado miembro en cuestión. [11] En efecto, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente únicamente tenía que extraer las conclusiones lógicas de la anulación de la providencia de apremio para resolver el litigio del que conocía, ya no podía adoptar una resolución, con el fin de dirimir dicho litigio, que pudiera tomar en consideración las respuestas del Tribunal de Justicia a las cuestiones que le había planteado. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia habría tenido que dar una opinión consultiva sobre cuestiones de carácter hipotético.

25. Sin embargo, no sucede así en el presente asunto.

26. Por una parte, de la resolución de remisión no se desprende en absoluto que el vicio de motivación que ha constatado el órgano jurisdiccional remitente suponga la anulación total de la resolución de la Autoridad Fiscal y Aduanera, independientemente de la respuesta que dé el Tribunal de Justicia a las cuestiones que se le han planteado. La resolución de remisión apunta más bien a la idea contraria. En efecto, tras constatar este vicio de motivación, el órgano jurisdiccional remitente ha dedicado una amplia argumentación al Derecho de la Unión y ha examinado y rechazado otras objeciones alegadas por Santogal en contra de la motivación de la resolución de la Autoridad Fiscal y Aduanera, exponiendo las razones por las que desestimaba determinados elementos de prueba aportados por Santogal que pretendían demostrar que el adquirente del vehículo nuevo cumplía el requisito de residencia en el Estado miembro de destino del vehículo, exigido por las normas del RITI. Esta argumentación sería superflua si el vicio de motivación constatado previamente por el órgano jurisdiccional remitente pudiera acarrear, por sí solo, la anulación total de la resolución de la Autoridad Fiscal y Aduanera.

10 — Véase en particular, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693), apartados 38 y 47 y jurisprudencia citada.

11 — Véase la sentencia de 24 de octubre de 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693), apartados 39 a 47.

27. Por otra parte, y de manera más fundamental, las cuestiones prejudiciales tratan directa e indirectamente de la compatibilidad con el Derecho de la Unión del requisito exigido por las normas del RITI, según el cual la concesión de la exención del IVA está condicionada a que el adquirente del vehículo nuevo resida en el Estado miembro de destino de dicho vehículo. Pues bien, es evidente que la respuesta a estas cuestiones sigue siendo pertinente para la resolución del litigio principal. En efecto, dicha respuesta condiciona la legalidad tanto de la obligación del proveedor de aportar pruebas del cumplimiento del requisito de residencia que exige el RITI como de la obligación de la Autoridad Fiscal y Aduanera de verificar dichas pruebas y de motivar correctamente las resoluciones que excluyan, en su caso, el carácter pertinente o suficiente de los elementos de prueba que se le aportan.

28. Por todas las razones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que declare que la remisión prejudicial es admisible.

B. Sobre el fondo

29. Como ya he indicado en mis observaciones introductorias y con arreglo a la reformulación de las cuestiones prejudiciales que he propuesto en el punto 21 de las presentes conclusiones, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, que se determine si, en el contexto de una entrega intracomunitaria de un vehículo nuevo, un Estado miembro está autorizado a: a) condicionar la concesión de la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA), prevista en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, a que el comprador resida en el Estado miembro de destino de dicho vehículo (primera cuestión); b) denegar la exención del IVA cuando el vehículo únicamente haya sido objeto de una matriculación turística y temporal en el Estado miembro de destino (segunda cuestión) y c) reclamar el pago del IVA al vendedor del vehículo cuando haya indicios de que el comprador podría haber cometido un fraude en el IVA, sin que se haya demostrado, no obstante, que el vendedor haya cooperado con el comprador para eludir el pago del IVA (cuestiones tercera y cuarta).

30. Abordaré uno a uno estos tres aspectos de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

1. Sobre el derecho de condicionar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo a que el adquirente resida en el Estado miembro de destino (primera cuestión prejudicial)

31. Como ya ha manifestado el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, el sistema establecido a partir del 1 de enero de 1993 con el objeto de lograr la abolición de las fronteras fiscales dentro de la Comunidad se basa en el establecimiento de un nuevo hecho imponible del IVA, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes, que permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro donde tenga lugar el consumo final de los bienes entregados. [12]

32. Así pues, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii) de la Directiva sobre el IVA, la adquisición intracomunitaria de un medio de transporte nuevo por una persona que no sea sujeto pasivo del IVA tributará en el territorio del Estado miembro de destino, mientras que, según el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, la entrega intracomunitaria de este mismo medio de transporte nuevo estará exenta en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte.

12 — Véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 27, de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 21 y 22, y de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 22.

33. El mecanismo establecido consiste en transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tenga lugar el consumo final de los bienes entregados y garantiza el reparto claro de las competencias fiscales.

34. De este modo, la exención de una entrega intracomunitaria correlativa a una adquisición intracomunitaria permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA,[13] mientras que las normas relativas a la tributación de las adquisiciones de medios de transporte nuevos también tienen por objeto evitar distorsiones de la competencia entre los Estados miembros que puedan derivarse de la aplicación de tipos impositivos diferentes.[14]

35. Según el artículo 20, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, la adquisición intracomunitaria se define como la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

36. El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA establece que los Estados miembros eximirán las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión, con destino al adquirente.

37. Debido a la correlación necesaria entre la entrega y la adquisición intracomunitarias de un bien — incluidos los medios de transporte nuevos—, que, según el Tribunal de Justicia, constituyen, en realidad, una única e idéntica operación económica, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que es necesario interpretar el artículo 20, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA y el artículo 138, apartado 1, de esta misma Directiva de forma que tengan un significado y alcance idénticos.[15]

38. Este planteamiento también debe ser aplicable a la relación entre el artículo 20, párrafo primero, y el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA en cuanto a los medios de transporte nuevos, como ha reconocido la Comisión en sus observaciones escritas.[16]

39. De ello se deduce, con arreglo a la jurisprudencia, que la exención de la entrega intracomunitaria, que precede a la adquisición intracomunitaria, es aplicable cuando se cumplen tres requisitos, a saber, cuando se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer de un bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y cuando, a resultas de ello, el bien haya abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega.[17]

40. En el asunto principal está acreditado que Santogal ha vendido el vehículo nuevo en Portugal mediante una factura emitida al adquirente, que el bien ha sido transportado a España por el propio adquirente y que ha sido matriculado en dicho Estado miembro. Por lo tanto, parece que se cumplen los tres requisitos mencionados anteriormente.

13 — Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 25.

14 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartados 31 y 40, y de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 24.

15 — Véase la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 28 y jurisprudencia citada.

16 — Los hechos que dieron origen a la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693) se referían, en resumen, a la adquisición intracomunitaria de un medio de transporte (un barco de vela) que el órgano jurisdiccional nacional calificó de «nuevo».

17 — Véanse las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 42; de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 27; de 7 de diciembre de 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), apartado 41, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 31.

41. En todo caso, independientemente de si se cumplen todos estos requisitos en el asunto principal, [18] es evidente que el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA no condiciona en modo alguno el derecho a la exención de la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo a la exigencia de que el adquirente de este medio de transporte disponga de una residencia en el Estado miembro de destino. [19]

42. Como admite el Gobierno portugués, el Tribunal de Justicia ha señalado que, en el contexto de la calificación de una operación de adquisición intracomunitaria de un medio de transporte nuevo, es importante determinar en qué Estado miembro tendrá lugar la utilización final y permanente del medio de transporte de que se trate. [20]

43. Pues bien, la exigencia adicional impuesta por las normas del RITI, que condiciona la concesión de la exención de una entrega intracomunitaria al hecho de que el adquirente sea residente en el Estado miembro de destino, autoriza a las autoridades fiscales portuguesas a denegar esta exención, sin siquiera tener en cuenta los requisitos materiales establecidos en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, en particular, y sin siquiera examinar si se cumplen dichos requisitos. Sin embargo, el hecho de que el adquirente de un medio de transporte nuevo no resida en el Estado miembro de destino no puede significar automáticamente que la utilización final y permanente de este medio de transporte no se produzca en dicho Estado miembro y que no haya tenido lugar una entrega intracomunitaria, seguida de una adquisición intracomunitaria.

44. Si bien es cierto que, en virtud del artículo 131 de la Directiva sobre el IVA, las exenciones del IVA se aplicarán 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, dichas condiciones no pueden tener por efecto cuestionar el reparto de las competencias fiscales entre los Estados miembros ni la neutralidad del IVA, que, como recuerda de forma reiterada el Tribunal de Justicia, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. [21]

45. El requisito adicional que establecen las normas del RITI, por el que se condiciona la concesión de la exención de la entrega intracomunitaria a la residencia del comprador en el Estado miembro de destino, produce tal efecto. Dicho requisito autoriza a Portugal, independientemente del cumplimiento de los tres requisitos enumerados en el punto 39 de las presentes conclusiones, a gravar la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo cuya adquisición esté sujeta al pago del IVA en el Estado miembro de destino. Por consiguiente, esta exigencia vulnera el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, el reparto de las competencias fiscales entre los Estados miembros y el principio de neutralidad fiscal.

18 — Esta cuestión se examina en los puntos 57 a 82 de las presentes conclusiones.

19 — Véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 54, respecto de la interpretación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998 (DO 1998, L 281, p. 31), cuyo contenido corresponde al del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

20 — Véase la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 50.

21 — Véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 46, de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 44, y, en cuanto a las transferencias intracomunitarias, de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartado 36.

46. Esta postura no significa evidentemente que el lugar del domicilio del adquirente carezca de interés en la demostración del cumplimiento de los requisitos materiales de la Directiva sobre el IVA aplicables a la exención de una entrega intracomunitaria. En efecto, el Tribunal de Justicia ha admitido que, para determinar si el bien adquirido ha abandonado realmente el territorio del Estado miembro de entrega y, en caso afirmativo, en qué Estado miembro tendrá lugar su consumo final, es necesario llevar a cabo una apreciación global de todos los elementos de hecho objetivos, de entre los cuales el lugar de residencia del adquirente puede ser relevante. [22]

47. En definitiva, este enfoque no hace sino corroborar, en mi opinión, la interpretación según la cual la residencia del adquirente del bien en el Estado miembro de destino no puede constituir, en sí misma, una condición para la concesión de la exención de una entrega intracomunitaria. Del mismo modo, confirma que el hecho de que el adquirente no resida en dicho Estado miembro no puede constituir una prueba irrefutable de que el bien no ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega para ser utilizado de forma permanente en el Estado miembro de destino. [23]

48. Por consiguiente considero, al igual que Santogal y la Comisión, que el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA se opone a que un Estado miembro condicione la concesión de la exención a la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo a que el adquirente de este medio de transporte resida en el Estado miembro de destino de la operación.

2. Sobre el derecho de denegar la exención del IVA cuando el medio de transporte nuevo únicamente sea objeto de una matriculación turística y temporal en el Estado miembro de destino (segunda cuestión prejudicial)

49. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la duda de si es posible denegar la exención del IVA al vendedor de un vehículo nuevo si se demuestra que este vehículo sólo ha sido objeto de una matriculación turística y temporal en el Estado miembro de destino.

50. Tal como demuestra la motivación de la resolución de remisión, esta cuestión se enmarca en la verificación de la procedencia de la demostración de la Autoridad Fiscal y Aduanera según la cual el adquirente no residía en el Estado miembro de destino. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud del Derecho español pertinente citado por la Autoridad Fiscal y Aduanera, únicamente se emiten matrículas turísticas de vehículos a personas que no residan en España.

51. Dicho de otro modo, la Autoridad Fiscal y Aduanera ha utilizado el criterio de la matriculación temporal del vehículo en España para demostrar que el comprador no residía en ese Estado miembro y, por lo tanto, no cumplía el requisito de residencia establecido en las normas del RITI, que condiciona el derecho del vendedor a obtener la exención del IVA.

52. Ahora bien, como he expuesto en mi análisis de la primera cuestión prejudicial, este requisito establecido en las normas del RITI es contrario al artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

53. En estas circunstancias, aceptar que el criterio de la matriculación temporal del vehículo en el Estado miembro de destino pueda fundamentar la denegación de la exención del IVA al vendedor de dicho medio de transporte nuevo equivaldría a validar indirectamente el requisito establecido por las normas del RITI que condiciona dicha exención a la residencia del adquirente en el Estado miembro de destino.

22 — Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartados 44 y 45.

23 — En el presente caso, el hecho de que el comprador haya comunicado tres direcciones diferentes en España, antes y después de la venta del vehículo nuevo, es indiferente a los efectos de saber si este vehículo ha sido utilizado (o consumido) de manera final y permanente en dicho Estado miembro.

54. Dicho esto, en la apreciación global de los elementos de hecho objetivos que permiten calificar una operación de «entrega intracomunitaria», la naturaleza temporal de la matrícula expedida en el Estado miembro de destino puede, no obstante, ser relevante para determinar si se cumple o no el requisito, señalado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 50, sobre el lugar de utilización final y permanente del medio de transporte nuevo.

55. Sin embargo, a mi entender, autorizar al Estado miembro de entrega de este medio de transporte nuevo, en base a este único elemento, a reclamar el pago del IVA al vendedor vulneraría el reparto de las competencias fiscales y el principio de neutralidad del IVA. Como ilustra el asunto principal, sobre la base de la información comunicada en la resolución de remisión, una matrícula temporal como la expedida en España se puede conceder por un período de tiempo significativo de doce meses, que no sólo parece que puede ser prorrogado, sino que también puede expirar cuando se conceda al vehículo una matrícula ordinaria en España tras el pago de los tributos pertinentes. Así pues, el mero hecho de que un vehículo nuevo haya sido objeto de una matriculación temporal en el Estado miembro de destino no significa *ipso iure* que el lugar de utilización final y permanente de dicho vehículo no se sitúe, una vez expirado el plazo de la matrícula temporal, en el territorio de dicho Estado miembro ni que se deba concluir que este vehículo no ha sido objeto de una entrega intracomunitaria.

56. Por consiguiente, considero que, independientemente de las circunstancias de un asunto particular, los Estados miembros no pueden denegar la exención del IVA al vendedor de un vehículo nuevo, transportado a otro Estado miembro por su propietario, por el mero hecho de que este vehículo haya sido matriculado de forma temporal en este último Estado miembro.

3. Sobre el derecho a reclamar el pago del IVA al vendedor del medio de transporte nuevo cuando haya indicios de que el comprador puede haber cometido un fraude del IVA, sin que se haya demostrado, no obstante, que el vendedor haya cooperado con el comprador para eludir el pago del IVA (cuestiones prejudiciales tercera y cuarta)

57. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si se puede denegar la exención del IVA al vendedor si no está claro si el disfrute del régimen de la matrícula temporal ha finalizado o no por cualquiera de las razones previstas en el Derecho del Estado miembro de destino, ni si el IVA ha sido pagado o será pagado a la expiración de dicho régimen. Dicho órgano jurisdiccional expone también, en su cuarta cuestión, un cierto número de circunstancias adicionales que permiten vislumbrar la incertidumbre que rodeaba al lugar de consumo final del vehículo nuevo vendido por Santogal y que pueden indicar que el comprador podría haber cometido un fraude del IVA, al tiempo que revelan que Santogal realizó determinadas gestiones respecto del comprador y de las autoridades portuguesas a raíz de la venta de dicho vehículo y sin que se haya demostrado que esta sociedad cooperara con el comprador para eludir el pago del IVA.

58. Estas cuestiones, que pueden ser examinadas de forma conjunta, versan, en esencia, tanto sobre la carga de la prueba como sobre los elementos probatorios referentes a la utilización final y permanente del medio de transporte nuevo en el Estado miembro de destino que las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega pueden exigir al vendedor para que este último pueda acogerse a la exención del IVA aplicable a la entrega intracomunitaria de tal medio de transporte.

59. En lo referente a la carga de la prueba, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de señalar, en el contexto de la disposición de la Sexta Directiva cuyo contenido reproduce actualmente el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de esta disposición, incluidas las impuestas por los Estados miembros para asegurar la aplicación correcta y simple de

dichas exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales.[24] Me parece que esta jurisprudencia es perfectamente aplicable a la interpretación y a la aplicación del artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

60. Esta jurisprudencia también exige que el proveedor actúe de buena fe y que adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no lo conduce a participar en un fraude fiscal.[25]

61. En el contexto de la venta de un vehículo nuevo, que exige, como ya se ha indicado, una apreciación global de todos los elementos de hecho objetivos para calificar una operación de entrega o de adquisición intracomunitaria, se trata de que, para evitar toda participación en un fraude fiscal, el proveedor recopile todos los elementos de prueba que pueda razonablemente obtener para asegurarse de que se cumplen las condiciones relativas a la entrega intracomunitaria de este vehículo, incluida, en particular, la prueba relativa al consumo final y permanente en el Estado miembro de destino.

62. La vigilancia del proveedor de un medio de transporte nuevo es especialmente necesaria en vista de las «particularidades» de las operaciones intracomunitarias referentes a tales bienes.[26] En efecto, por una parte, la calificación de la operación se complica por el hecho de que el IVA correspondiente a la misma también es soportado por un particular que no tiene la condición de sujeto pasivo y que no debe cumplir las obligaciones en materia de declaración y contabilidad, de forma que no resulta posible un control posterior a su respecto. Por otra parte, como consumidor final, el particular no tiene derecho a la deducción del IVA, ni siquiera en caso de reventa de un vehículo adquirido y, por este motivo, tiene más interés en eludir el impuesto que un operador económico.[27]

63. Por ello, si bien es cierto que, en lo referente a estas operaciones, el proveedor puede basarse válidamente en la intención del adquirente en el momento de la adquisición, es aconsejable que ésta puedan deducirse de elementos objetivos,[28] que son a su vez susceptibles de ser sometidos al control de las autoridades fiscales y, en su caso, al de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de entrega.

64. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente recuerda acertadamente que las medidas que los Estados miembros pueden imponer al proveedor de bienes para evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales deben respetar los principios generales del Derecho, incluidos, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad[29] y, además, no cuestionar la neutralidad del IVA.[30]

65. Por lo tanto, es comprensible y está justificado que el derecho a la exención del IVA sólo pueda denegarse en situaciones excepcionales, a saber, cuando el vendedor haya participado en un fraude fiscal referente al IVA o cuando el incumplimiento de uno o varios requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que rigen la concesión de esta exención.[31]

24 — Véase, en particular, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 43.

25 — Véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 38, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 52.

26 — Véase la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 42.

27 — Sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 43.

28 — Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 47.

29 — Véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 35, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 36.

30 — Véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 37, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 44.

31 — Véase en particular, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 46.

66. En aplicación de esta jurisprudencia, en el marco de la calificación de una operación de adquisición intracomunitaria de bienes y de la determinación de la condición de sujeto pasivo del adquirente, el Tribunal de Justicia ha declarado que no se puede exigir al proveedor que haya adoptado todas las medidas que le sean razonablemente exigibles, cuando no haya indicios de participación en un fraude del IVA, que aporte elementos de prueba de la imposición de la adquisición intracomunitaria de los bienes de que se trate, para acogerse a la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. [32]

67. En el presente asunto, en el que el requisito material controvertido se refiere al lugar de consumo final y permanente del medio de transporte nuevo y en el que el órgano jurisdiccional remitente considera no probado que el vendedor haya colaborado con el comprador para eludir el pago del IVA, corresponde a dicho órgano jurisdiccional verificar si el vendedor, habiendo actuado de buena fe, ha adoptado todas las medidas que podían razonablemente exigírsele para demostrar que la operación que ha celebrado es efectivamente una entrega intracomunitaria, en el sentido del artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, que justifica su derecho a la exención.

68. En efecto, el objetivo de *prevención* del fraude fiscal debe significar que los proveedores de medios de transporte nuevos puedan ser sometidos a exigencias elevadas sobre el cumplimiento de los requisitos relativos a la entrega intracomunitaria de este tipo de bienes, habida cuenta de las particularidades de esta operación y de los riesgos que conlleva. [33]

69. La falta de colaboración activa (o intencionada) del proveedor con el comprador para evitar el pago del IVA no libera al proveedor de su obligación, a título preventivo, de actuar de buena fe y de adoptar las medidas que sean razonablemente necesarias para asegurarse de que el comprador no pueda cometer un fraude.

70. Si se demuestra que no se ha cumplido esta obligación, considero que podría estar justificado obligar al proveedor a pagar el IVA *a posteriori*.

71. Este planteamiento no es contrario al régimen aplicable a los intercambios intercomunitarios que tiene por objeto repartir el riesgo de falta de pago del IVA entre el proveedor y el adquirente. [34] En efecto, en mi opinión no se trata de imputar exclusivamente la responsabilidad del pago *a posteriori* del IVA al proveedor de medios de transporte nuevos, dado que las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega pueden, por supuesto y de forma prioritaria, reclamar este pago al adquirente si es éste quien ha dado lugar a la violación de los requisitos materiales de la adquisición o de la entrega intracomunitaria de tales mercancías. [35]

72. En el marco de estas entregas, que suponen la transmisión de la competencia fiscal al Estado miembro de destino, se pretende simplemente fomentar que los proveedores se muestren particularmente vigilantes sobre el riesgo de que la operación pueda escapar a toda tributación y evitar que, haciendo primar el carácter lucrativo de la operación, [36] se vean tentados a «cerrar los ojos» o a adoptar un comportamiento excesivamente complaciente ante su contraparte.

32 — Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 52, 53 y 55.

33 — Véase el punto 63 de las presentes conclusiones. Debo recordar que el Tribunal de Justicia ya indicó en la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 58, que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. Así sucede, en mi opinión, con la situación concreta de la entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos destinados a consumidores.

34 — Sobre este principio del reparto de la carga del pago del IVA, véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 57.

35 — Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 67.

36 — En el presente caso, recuerdo que el vehículo pertenece a una serie limitada y fue vendido por cerca de 450 000 euros.

73. Por consiguiente, en el asunto principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si Santogal, actuando de buena fe, ha adoptado todas las medidas razonables a su alcance para asegurarse de que la entrega del vehículo nuevo al adquirente no supusiera la vulneración de los requisitos materiales necesarios para calificar esta operación de entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo.

74. Esta respuesta podría bastar a los efectos de la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, con el fin de dar a dicho órgano jurisdiccional una respuesta que le sea útil para resolver el litigio del que conoce, considero que sería conveniente que el Tribunal de Justicia dé ciertas aclaraciones sobre los elementos de prueba que pueden o no exigirse al proveedor, de conformidad con los principios del Derecho de la Unión. [37]

75. En primer lugar, para acogerse a la exención del IVA en el Estado miembro de entrega, no se puede exigir al vendedor de un medio de transporte nuevo, como parece afirmar, no obstante, el órgano jurisdiccional remitente en su tercera cuestión prejudicial, que aporte la prueba cierta de que se ha pagado efectivamente el IVA por la adquisición de esta mercancía en el Estado miembro de destino. Tal exigencia conculcaría un cierto número de principios, incluidos los de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, y no podría considerarse como una medida razonable, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que se le pueda exigir al vendedor durante la operación, máxime cuando, como en el asunto principal, las autoridades del Estado miembro de entrega, incluso después de una investigación sobre la base de información a la que el vendedor no podría tener acceso, no son capaces de localizar claramente al adquirente ni de saber cuál ha sido el destino del vehículo.

76. Esto no significa que el vendedor quede eximido de realizar gestiones para recabar información del adquirente sobre el destino del medio de transporte nuevo que ha sido entregado y, en consecuencia, sobre el pago del IVA en el Estado miembro de destino. Se trata, no obstante, en mi opinión, de una obligación de medios más que de resultado. En efecto, el vendedor depende principalmente de la colaboración del comprador y de los elementos de prueba que este último consienta en proporcionarle. Por tanto, sería excesivo que el Estado miembro de entrega condicionara la exención de la entrega intracomunitaria al hecho de que el vendedor aporte la prueba de que el comprador ha pagado el IVA en el Estado miembro de destino. En cambio, es importante que el vendedor demuestre que ha realizado con total buena fe las gestiones que pueden razonablemente exigírsele para asegurarse, respecto del comprador, de que el medio de transporte nuevo que ha sido entregado será utilizado de manera final y permanente en el Estado miembro de destino.

77. En segundo lugar, me parece que debe descartarse la posibilidad de exigir al vendedor, de manera general, que realice un examen minucioso de las condiciones de matriculación del medio de transporte nuevo en el Estado miembro de destino. Aun cuando el vendedor sea, como en el asunto principal, un profesional de la compraventa de vehículos, tal exigencia es excesiva dado que presupone que los sujetos pasivos del IVA en un Estado miembro deben tener conocimientos del Derecho o la práctica de otros Estados miembros.

78. En cambio, independientemente de si el vendedor conoce el Derecho del Estado miembro de destino, la indicación clara y constante según la cual se ha expedido una matrícula de manera temporal en el Estado miembro de destino debe incitar a los profesionales de la compraventa de vehículos, como sugiere la Comisión, a plantearse la duda de si el vehículo, una vez haya expirado el período de matriculación temporal, será o no utilizado de manera final y permanente en el Estado

37 — En la medida en que ninguna disposición de la Directiva sobre el IVA enumera los medios de prueba que deben aportar los sujetos pasivos para poder acogerse a la exención del IVA, esta cuestión entra, en principio, dentro del ámbito de competencia de los Estados miembros [véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 42, y de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartado 35].

miembro de destino y, por lo tanto, estará sujeto al pago del IVA en dicho Estado miembro. En mi opinión, tal profesional deberá, por tanto, adoptar todas las medidas razonables a su alcance para averiguar si el adquirente tiene la intención de respetar esta condición, intención que debe corroborarse con elementos objetivos, con arreglo a la jurisprudencia. [38]

79. En el presente caso, parece, según la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente y los elementos mencionados por la Comisión en sus observaciones escritas, que Santogal, una vez que fue informado, algunos días después de la venta, de que sólo se había expedido una matrícula temporal para el vehículo en España con una duración de un año, no se preocupó de interrogar al adquirente sobre su intención de utilizar el vehículo en España tras la expiración de la matrícula provisional ni tampoco de solicitarle que aportara todo elemento útil para acreditar su intención. Además, el órgano jurisdiccional remitente no menciona que Santogal haya realizado ninguna gestión ante el adquirente durante dicho período de un año que le hubiera permitido determinar si el vehículo iba a permanecer efectivamente en España y a ser utilizado de manera final y permanente en ese Estado miembro.

80. Por lo demás, tal como subraya también la Comisión en sus observaciones escritas, el órgano jurisdiccional remitente no informa en modo alguno sobre el contenido de la documentación que Santogal remitió a la Autoridad Fiscal y Aduanera portuguesa, algunos días antes de la expiración de la matrícula provisional del vehículo, para respaldar su solicitud de anulación de la declaración aduanera y de que se declarara la expedición hacia España. En particular, el órgano jurisdiccional remitente no aporta ningún elemento que permita saber si esta documentación mencionaba documentos que justificaran la utilización final y permanente del vehículo en el Estado miembro de destino.

81. Sin embargo, tal información es esencial, como señala acertadamente la Comisión. En efecto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro que haya aceptado inicialmente los documentos presentados por un proveedor como pruebas justificativas del derecho a la exención del IVA, pueda obligar posteriormente a este proveedor a pagar el IVA correspondiente a la entrega, aunque este proveedor haya actuado de buena fe adoptando todas las medidas razonables a su alcance para que la operación que ha celebrado cumpla todos los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

82. En estas circunstancias, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si Santogal realizó gestiones respecto del adquirente con total buena fe para asegurarse de que este último tenía la intención de continuar utilizando el vehículo nuevo de manera final y permanente en España una vez la matrícula provisional de éste hubiera expirado en el Estado miembro de destino, intención que debe corroborarse con elementos objetivos, incluidos, en particular, los documentos aportados por Santogal a la Autoridad Fiscal y Aduanera portuguesa en apoyo de su petición de anulación de la declaración aduanera. De ser así, no puede denegarse el derecho a la exención del IVA, incluso si Santogal no rectificó a su debido tiempo la factura emitida inicialmente y no intentó cobrar el IVA al adquirente. En caso contrario, considero que, a menos que el Estado miembro de entrega pueda reclamar al adquirente el pago del IVA *a posteriori*, hecho que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente, estaría justificado que dicho Estado miembro exija a Santogal que pague el IVA *a posteriori*, para evitar que la operación eluda completamente la imposición.

38 — Sentencia de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 47.

III. Conclusión

83. A la vista de lo anteriormente expuesto, sugiero responder de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Tribunal Arbitral Tributario — Centro de Arbitraje Administrativo, Portugal):

«1) El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro condicione la exención de una entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo a que el adquirente de dicho medio de transporte resida en el Estado miembro de destino de la operación.

2) Independientemente de las circunstancias particulares de un asunto concreto, el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido al vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado a otro Estado miembro por su propietario, por el mero hecho de que este vehículo haya sido matriculado de manera temporal en este último Estado miembro.

3) El artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112 y los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido al vendedor de un medio de transporte nuevo, cuando este vendedor no haya participado en un fraude fiscal, haya actuado de buena fe y haya tomado todas las medidas razonables a su alcance para asegurarse de que la operación que ha celebrado cumpla todos los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria, en el sentido de dicho artículo, en particular el relativo al consumo final y permanente del medio de transporte nuevo en el Estado miembro de destino.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si el vendedor en el asunto principal ha cumplido los requisitos de buena fe y de diligencia razonable, especialmente habida cuenta de las gestiones que ha realizado respecto del adquirente y de los documentos justificativos que ha aportado que permitan verificar que se ha asegurado de que el medio de transporte nuevo vaya a ser utilizado de manera final y permanente en el Estado miembro de destino tras la expiración del período de matriculación temporal en dicho Estado miembro. En tal caso, no se puede denegar al vendedor el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido. En caso contrario, a menos que el Estado miembro de entrega pueda reclamar al adquirente el pago del impuesto sobre el valor añadido *a posteriori*, está justificado que dicho Estado miembro exija al vendedor del medio de transporte nuevo el pago *a posteriori* del impuesto sobre el valor añadido para evitar que la operación eluda completamente la imposición».