

Sentencia del Tribunal De Justicia de La Unión Europea (Gran Sala) de 7 de diciembre de 2010

Asunto: C-285/09

Partes: R. y *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículo 28 quater, parte A, letra a) – Fraude en el IVA – Denegación de la exención del IVA con ocasión de entregas intracomunitarias de bienes – Participación activa del vendedor en el fraude – Competencias de los Estados miembros en el marco de la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos eventuales»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El Sr. R., de nacionalidad portuguesa, era administrador de una sociedad alemana dedicada al comercio de coches de lujo que, desde el año 2001, vendía más de 500 vehículos al año. Los compradores eran, en su mayoría, concesionarios de automóviles establecidos en Portugal.

Las facturas relativas a las ventas de los vehículos se emitían a nombre de personas ficticias establecidas en Portugal, lo que daba lugar a que en Alemania no se repercutiese el IVA. Por su parte, los verdaderos compradores revendían los vehículos a compradores particulares en Portugal, sin declarar a las autoridades fiscales portuguesas la existencia de una previa adquisición intracomunitaria y sin pagar el IVA debido por dicha adquisición.

Dichas manipulaciones consistían en la emisión, a efectos de la contabilidad de su sociedad, de facturas falsas a nombre de compradores ficticios, que figuraban como destinatarios de las entregas. Estas facturas indicaban, en cada caso, la razón social del supuesto comprador, su número de identificación a efectos del IVA, la designación del vehículo –que en realidad se entregaba a otro adquirente–, el precio de la compra y la mención «entrega intracomunitaria exenta del impuesto con arreglo al artículo 6a de la UStG», lo que daba a entender que el IVA se pagaría en Portugal. Los compradores ficticios eran empresas reales radicadas en Portugal, algunas de las cuales conocían la utilización que se hacía de su nombre comercial, mientras que otras lo ignoraban.

En el caso de que, en el momento de la entrega, se conocieran los compradores finales, el Sr. R. expedía, en primer lugar, los documentos de circulación del vehículo a nombre de estos últimos. Posteriormente, emitía una nueva factura falsa en la que figuraba el nombre del comprador final como destinatario y la mención deliberadamente inexacta: «tributación del margen de beneficio con arreglo al artículo 25a de la UStG», aplicable a los vehículos de ocasión.

Mediante la citada operativa, la sociedad alemana vendió y entregó más de 1.100 vehículos por valor de unos 19 millones de euros durante los años 2002 y 2003. En sus declaraciones tributarias correspondientes a esos dos años, el Sr. R. calificó dichas operaciones como entregas intracomunitarias exentas, identificando como partes contratantes a los compradores ficticios, para evitar que los verdaderos compradores pudiesen ser identificados en Portugal mediante el sistema comunitario de intercambio de información fiscal.

Estos hechos dieron lugar a la incoación de un proceso penal contra el Sr. R., que finalizó con una condena por delito fiscal dictada por el Tribunal Regional de Manheim. De acuerdo con lo señalado en la sentencia de 17 de septiembre de 2008, las entregas falseadas dirigidas a Portugal no se consideraban entregas intracomunitarias exentas y generaron una defraudación de más de un millón de euros de IVA en 2002 y de más de un millón y medio de euros en 2003. A juicio del citado Tribunal, con independencia de que se haya verificado el transporte de los vehículos a Portugal, el abuso deliberado de la normativa de la Unión justifica la denegación de la exención en Alemania.

La sentencia fue recurrida por el obligado tributario ante el *Bundesgerichtshof* que, al hilo de un juicio paralelo, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Ha de interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que se ha de denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido a las entregas de bienes en el sentido de esa disposición cuando, pese a haber sido efectivamente realizada la entrega, existen circunstancias objetivas que permiten afirmar que el vendedor sujeto pasivo:

- a. sabía que con la entrega participaba en una venta de productos destinada a evadir el impuesto sobre el valor añadido, o
- b. ha efectuado maniobras dirigidas a ocultar la identidad del verdadero adquirente, a fin de posibilitar a éste o a un tercero la evasión del impuesto sobre el valor añadido?

2. Comentario

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que, a resultas de ello, el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

Desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, resulta difícil para la Administración tributaria verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio de un Estado miembro. Dado que ninguna disposición de la Sexta Directiva establece concretamente qué pruebas están obligados a presentar los sujetos pasivos para poder disfrutar de la exención del IVA, como resulta de la primera frase del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros establecer las condiciones conforme a las cuales quedarán exentas las entregas intracomunitarias.

A este respecto, la presentación de facturas o declaraciones falsas, así como cualquier otra manipulación de pruebas, puede impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Según señala el Tribunal, tales actos revisten una gravedad aún mayor cuando se cometen en el marco del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias, que funciona sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren la expedición de facturas irregulares constitutiva de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, la exención.

En virtud de lo anterior, el Tribunal permite exigir el IVA a la sociedad alemana, tras haberse verificado el transporte intracomunitario, con independencia de que el consumo y la defraudación efectiva del impuesto haya tenido lugar en Portugal. Dado que la operación en cuestión no habría provocado una pérdida de ingresos en Alemania, se parte de la premisa de que los contribuyentes no podrán invocar el principio de neutralidad a estos efectos cuando forman parte de una estructura encaminada a defraudar el IVA.

3. Fallo

En circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que ha tenido lugar efectivamente una entrega intracomunitaria de bienes, pero el proveedor, con ocasión de dicha entrega, ha ocultado la identidad del verdadero adquirente a fin de permitirle eludir el pago del impuesto sobre el valor añadido, el Estado miembro de partida de la entrega intracomunitaria, basándose en las competencias que le corresponden en virtud de la primera frase del artículo 28 *quater*, parte 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, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, puede denegar la exención en relación con dicha operación.

