

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) Del 27 de septiembre de 2007

■ **Asunto: C-409/04**

■ **Partes:** : *The Queen, a instancia de: Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd y Commissioners of Customs & Excise*

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Adquisición intracomunitaria – Entrega intracomunitaria – Exención – Bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro – Pruebas – Medidas nacionales de lucha contra el fraude»

I. Comentario

La sentencia de referencia responde a una petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Reino Unido), en **un caso de un posible fraude de IVA en operaciones intracomunitarias**, fraudes que se suelen producir en las operaciones intracomunitarias aprovechando la exención de las entregas en otro Estado miembro. No se trata aquí de un fraude de tipo carroussel, ni existen sociedades pantalla, pero se resuelve con los mismos parámetros que ya utilizó el Tribunal en casos de este tipo, esto es, acudiendo a los principios y a la comprobación de si existió buena fe en quien realizó las operaciones, sin saber que estaba inserto en un posible fraude aun habiendo adoptado todas las medidas a su alcance para ello.

Como es sabido, en la Sexta Directiva del IVA se incluye un régimen transitorio para las operaciones intracomunitarias de modo que, desde la abolición de las fronteras entre los Estados miembros y hasta que los Estados se pongan de acuerdo en establecer un sistema de tributación en origen (esto es, en el Estado miembro de origen de los bienes entregados), se crea un hecho imponible denominado adquisiciones intracomunitarias de bienes, en virtud del cual se grava con el IVA la adquisición, y no la entrega, que queda exenta.

En realidad, explica el Tribunal, la entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen una única realidad económica: toda adquisición intracomunitaria de bienes, sujeta al Impuesto, tiene como corolario una entrega intracomunitaria, que para evitar la doble imposición, lógicamente está exenta en el Estado miembro de partida: la operación tributa en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y por aplicación del principio de neutralidad, la entrega está exenta.

Sentadas estas premisas básicas, pero esenciales para comprender la respuesta del Tribunal, corresponde ahora comentar la misma. Son cuatro las cuestiones prejudiciales propuestas por la High Court of Justice del Reino Unido, en su habitual finura a la hora de analizar con detalle cada precepto y cada concepto y buscar la interpretación correcta y ajustada Derecho comunitario.

En primer lugar se plantea, en esencia, si cuando se habla de adquisición intracomunitaria de bienes y su correlativa entrega en otro Estado miembro, es necesario demostrar que el bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que en consecuencia, la mercancía ha abandonado físicamente el territorio del Estado. La cuestión es complicada porque el contrato celebrado entre las partes en el litigio principal establecía como condición de entrega la conocida como “ex Works”, cláusula recogida entre los “Incoterms 2000” que implica que la mercancía se debe poner a disposición del adquirente en un almacén propio de la empresa que entrega, por tanto, en el Estado miembro del que efectúa la entrega intracomunitaria exenta, en el caso el Reino Unido, y no en el territorio de quien efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes.

El posible problema se solucionaría con las cartas de transporte internacional que la adquirente entregaba a Teleos y resto de empresas vendedoras. En estas cartas de porte CMR se describían los bienes y se indicaba la dirección de la entrega, así como el vehículo que las había transportado, todo ello debidamente firmado por el adquirente.

El problema viene cuando los Comissioners, tras un tiempo de haber aceptado estos documentos como válidos, descubren que el destino indicado en los documentos era falso, que los transportistas no existían y que los vehículos tampoco. A pesar de reconocer que Teleos y el resto no estaban implicados en el fraude, y que no tenían razones siquiera para dudar de que los teléfonos vendidos hubieran salido del país, entienden que, puesto que las mercancías no han salido del Reino Unido, no puede hablarse propiamente de bienes objeto de expedición o entrega fuera del Estado, por tanto, no aplicaría la exención, y en consecuencia exigen a Teleos el IVA por la entrega de los móviles.

Para Teleos y resto de recurrentes en el pleito principal, el término “expedido” significa que los bienes son enviados a un destino particular o a un destinatario, es decir, sería un término que pondría el acento en la salida y que no implicaría transporte físico. Sin embargo, el Tribunal, en su habitual rechazo a las interpretaciones estrictamente literales de los términos, acude a su doctrina de que los conceptos respecto de los cuales, por su interpretación literal, puedan obtenerse resultados diversos, han de interpretarse según el contexto, teniendo en cuenta el objetivo y la estructura de la norma comunitaria en la que se insertan.

Así, el objetivo de la Sexta Directiva en su régimen transitorio sería que el ingreso fiscal se produjese en el Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes. Si se estableció este régimen fue porque, el que no hubiera ya fronteras entre los Estados, no significaba que los bienes no fueran a ser físicamente trasladados de un estado a otro; precisamente ese traslado físico es lo que distinguiría las operaciones intracomunitarias de las interiores. Por tanto, **el desplazamiento físico es imprescindible para hablar de adquisición intracomunitaria de bienes.**

Los conceptos tienen, además, ya lo ha reiterado el TJCE en varias ocasiones, carácter objetivo, de forma que se aplican con independencia de los fines y resultados de las operaciones de que se trate. Esto mismo se dijo en otros casos en los que también se daban posibles fraudes de IVA intracomunitario.

El hecho de que la intención de Teleos y el resto fuera realizar una entrega intracomunitaria no es un dato suficiente. **Lo que debe indagarse es la naturaleza objetiva de la operación de que se trate**, y realizar investigaciones a fin de averiguar la intención del sujeto, si era efectuar o no una entrega intracomunitaria, no es acorde con el objetivo del sistema común de IVA. En definitiva, es necesario que esa entrega se produzca físicamente.

Por último, si analizamos el contexto en el que se circunscriben las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, se comprende que siempre tiene que haber al menos dos Estados implicados y que debe haber una transferencia de mercancía entre ellos; de otro modo, se estaría ante operaciones interiores.

Así ha resuelto el Tribunal de forma conjunta las dos primeras cuestiones. Afirmado ya que **es necesaria la entrega física**, se plantea el tema de la prueba de que la misma se ha efectuado, a quién compete, y si se puede perjudicar a quien realiza una entrega exenta sin saber que el adquirente comete fraude. En esencia, la tercera cuestión es la pregunta de si puede obligarse a un proveedor de buena fe que ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre dichos bienes cuando las mencionadas pruebas resulten ser falsas; en particular, si tiene incidencia el que el proveedor no haya participado en el fraude fiscal.

El Tribunal explica que el problema existe precisamente porque no hay fronteras entre los Estados miembros, lo cual dificulta el control de la entrega física de las mercancías. **Es lógico que las autoridades tengan que verificar que las mercancías han abandonado su territorio**. Para ello deben respetarse, a priori, es decir, a la hora de establecer las condiciones de aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias, los principios de proporcionalidad (no ir más allá de lo necesario para alcanzar el fin perseguido) y seguridad jurídica.

Sería contrario a la seguridad jurídica fijar una lista de documentos a presentar a las autoridades competentes para alcanzar la exención, aceptar en un primer momento estos documentos como pruebas que justifican el derecho a la exención y posteriormente obligar al proveedor a pagar el IVA porque el adquirente ha cometido un fraude.

Sería contrario a la proporcionalidad el establecer un régimen que, en lugar de prevenir el fraude fiscal, lo que hiciera fuera imputar toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor; independientemente de su implicación o no en el fraude, porque un régimen de responsabilidad como éste no necesariamente protege del fraude y del abuso del adquirente.

Y a posteriori, es decir, en la recaudación, aun cuando los Estados pueden tomar medidas para asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, deben hacerlo con respeto al principio de neutralidad (principio que se opone a que prestaciones de servicios

similares y que compiten entre sí sean tratadas en el IVA de diversa manera). Sería contrario a este principio, dice el Tribunal, el que los proveedores tuvieran que pagar ellos mismos el Impuesto, puesto que los proveedores que realizan entregas en el interior de un país no soportan los impuestos repercutidos; se vulneraría este principio si se hiciera de peor condición a los sujetos que realizasen entregas intracomunitarias.

Finalmente el Tribunal sale al paso de la opinión de los recurrentes, según la cual las medidas adoptadas suponen un obstáculo a la libre circulación de mercancías. El TJCE explica que la lucha contra el fraude justifica restricciones a la libre circulación, aunque lógicamente, éstas no pueden hacer que los operadores económicos se encuentren en peor situación que la que tenían antes de la abolición de las fronteras. La prueba de la entrega y de la adquisición intracomunitaria no puede hacerse ya por documentos de las autoridades aduaneras, pero es lícito exigir alguna prueba, luego pueden exigirse a los proveedores medidas que permitan comprobar que se ha asegurado de que la operación no le conduce a participar en un fraude. Si el proveedor cumple con sus obligaciones y adopta toda medida razonable a su alcance para asegurarse su exclusión del fraude, es posible excluirle del pago del IVA.

La cuarta cuestión que se plantea al Tribunal es si el hecho de que se haya presentado, por parte del adquirente, declaración de haber realizado una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino, es suficiente a efectos de la exención en el IVA. El Tribunal responde que, aunque puede ser un indicio del traslado físico de la mercancía, y en ese sentido una prueba adicional, no constituye sin embargo prueba concluyente a efectos de tal exención.

2. Antecedentes

Teleos vende teléfonos a la empresa Total Telecom (TT), domiciliada en España, acordando poner los bienes a disposición de TT en un almacén en Reino Unido de la compañía Euro-cellars Ltd. A pesar de ser estas las condiciones de entrega, pretende acogerse a la exención de IVA de las entregas intracomunitarias.

Por cada operación Teleos recibía una carta de porte días después de la venta, en la que TT certificaba que los teléfonos móviles habían llegado a su lugar de destino.

En un primer momento los Commissioners aceptaron dichos documentos, como prueba de que los bienes habían salido fuera del Reino Unido, de manera que las entregas estaban exentas de IVA cumpliendo todos los requisitos que les exigía la normativa en la que se amparaban. Teleos tenía derecho al reembolso del impuesto soportado.

Pero los Commissioners descubrieron que las cartas de portes eran falsas, y que la mercancía no salía de Reino Unido. Y exigieron el pago del IVA correspondiente a las entregas a la empresa Teleos. TT por su parte había reclamado a las autoridades españolas el reembolso del IVA soportado por la adquisición intracomunitaria de teléfonos.

Teleos interpone recurso contra las decisiones de los Commissioners por las que se le exigía el pago del IVA. La High Court of Justice England and Wales suspende el procedimiento y plantea cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En las circunstancias pertinentes [del litigio principal], ¿debe entenderse el término "expedido" del artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva (adquisición intracomunitaria de bienes) en el sentido de que la adquisición intracomunitaria se produce cuando
- a) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los bienes son entregados por el proveedor mediante su puesta a disposición del adquirente (que está registrado a efectos de IVA en otro Estado miembro), con arreglo a un contrato de compraventa EXW mediante el cual el adquirente asume la responsabilidad de trasladar los bienes a un Estado miembro diferente del de entrega, en un almacén de seguridad situado en el Estado miembro del proveedor; y los documentos contractuales u otras pruebas documentales indiquen que la intención es que los bienes sean transportados a continuación hacia un destino en otro Estado miembro, pero los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega, o
 - b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los bienes inician, si bien no concluyen necesariamente, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, si los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega); o
 - c) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se ha transmitido al adquirente y los bienes han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega en un viaje hacia un Estado miembro diferente?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que las entregas de bienes están exentas de IVA cuando
- los bienes se entreguen a un adquirente que está registrado a efectos de IVA en otro Estado miembro; y
 - el adquirente contrate la adquisición de los bienes sobre la base de que, una vez que haya adquirido el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario en el Estado miembro del proveedor, deberá encargarse de transportar los bienes desde el Estado miembro del proveedor a un segundo Estado miembro, y;

- a) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan sido entregados por el proveedor mediante su puesta a disposición del adquirente, con arreglo a un contrato de compraventa EXW mediante el cual el adquirente asume la responsabilidad de trasladar los bienes a un Estado miembro diferente del de entrega, en un almacén de seguridad situado en el Estado miembro del proveedor; y los documentos contractuales u otras pruebas documentales indiquen que la intención es que los bienes sean transportados a continuación hacia un destino en otro Estado miembro, pero los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega; o
 - b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan iniciado, si bien no necesariamente concluido, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega); o
 - c) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan salido del territorio del Estado miembro de entrega en un viaje hacia un segundo Estado miembro; o
 - d) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y pueda acreditarse asimismo que los bienes han llegado efectivamente al Estado miembro de destino?
- 3) En las circunstancias pertinentes [del litigio principal], cuando un proveedor que actúe de buena fe, tras haber presentado una solicitud de devolución, haya ofrecido a las autoridades competentes de su Estado miembro pruebas objetivas que, en el momento de su recepción, confirmasen aparentemente su derecho a obtener una exención sobre determinados bienes con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y las autoridades competentes hayan aceptado inicialmente dichas pruebas a efectos de la exención, ¿en qué circunstancias, en su caso, pueden las autoridades competentes del Estado miembro de entrega, no obstante, exigir posteriormente al proveedor el pago del IVA correspondiente a dichos bienes cuando reciban nuevas pruebas que a) pongan en duda la validez de las anteriores pruebas o b) demuestren que las pruebas presentadas eran sustancialmente falsas, si bien sin conocimiento o implicación del proveedor?
- 4) ¿Se ve afectada la respuesta a la tercera cuestión prejudicial por el hecho de que existan pruebas de que el adquirente presentó declaraciones ante las autoridades tributarias del Estado miembro de destino, en la medida en que en dichas declaraciones se incluyeron como adquisiciones intracomunitarias las adquisiciones objeto de dichas solicitudes, el adquirente anotó una cantidad supuestamente en concepto de impuesto de adquisición y dedujo asimismo dicha cantidad como impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Los artículos 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, y 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, deben interpretarse, habida cuenta del término «expedido(s)» que figura en dichas disposiciones, en el sentido de que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y 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 lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.
- 2) El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor; que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude.
- 3) El hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

5. Fundamentos de la sentencia

- 27 Los requisitos que deben reunirse para que una operación pueda calificarse de adquisición intracomunitaria y esté sujeta al IVA están previstos en el artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva. Además de los requisitos que precisan la calidad del vendedor y del adquirente, determinados en el apartado 1, letra a), de dicho artículo, el apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo supedita la adquisición intracomunitaria a dos requisitos, a saber; por una parte, el traslado al adquirente del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal y, por otra parte, la expedición o el transpor-

te de dicho bien 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».

- 30 Teleos y otros estiman que el término «expedido(s)» significa que los bienes de que se trata son enviados a un destino particular o a un destinatario. Se basan en una interpretación literal de dicho término y alegan que una comparación de todas las versiones lingüísticas demuestra que el término que respectivamente se utiliza en ellas pone el énfasis en la salida de la expedición y no implica el transporte físico completo de los bienes fuera del Estado miembro del proveedor.
- 35 Ahora bien, ante la posibilidad de diversas interpretaciones literales de un concepto, procede, para determinar su alcance, recurrir al contexto en el que se inscribe teniendo en cuenta el objetivo y la estructura de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, C185/89, Rec. p. 12561, apartados 16 y 17; de 5 de junio de 1997, *SDC*, C2/95, Rec. p. 13017, apartado 22, y de 19 de abril de 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C455/05, Rec. p. 10000, apartado 20).
- 36 Se desprende del objetivo perseguido por el régimen transitorio previsto en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase la sentencia *EMAG Handel Eder*, antes citada, apartado 40), que dicho régimen fue creado para regular particularmente el desplazamiento intracomunitario de bienes.
- 37 Al haber sustituido al sistema de importaciones y exportaciones entre los Estados miembros, como se recordó en el apartado 21 de esta sentencia, este régimen se distingue claramente del que regula las operaciones efectuadas en el interior del país. La condición previa para la aplicación de tal régimen es el carácter intracomunitario de una operación y, en particular, un desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro. En efecto, dicha condición relativa al paso de fronteras entre Estados miembros es un elemento constitutivo de una operación intracomunitaria que la distingue de aquella que tiene lugar en el interior del país.
- 38 Además, igual que otros conceptos que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 12 de enero de 2006, *Optigen* y otros, C354/03, C355/03 y C484/03, Rec. p. 1483, apartado 44; de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, C439/04 y C440/04, Rec. p. 16161, apartado 41), los conceptos de entrega y de adquisición intracomunitarias tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate.
- 39 Contrariamente a la argumentación de Teleos y otros, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una operación intracomunitaria es suficiente para calificarla de tal, procede observar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones

inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C4/94, Rec. p. 1983, apartado 24, y las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartado 45, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 42).

- 40 En consecuencia, es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.
- 41 Dicha interpretación viene igualmente corroborada por el contexto en el que se inscriben la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes (...).
- 44 Con carácter preliminar es preciso observar que, aunque la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes estén sujetas a la condición objetiva del desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, como se desprende de la respuesta dada a las dos primeras cuestiones, resulta difícil para la administración fiscal, debido a la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, saber con certeza si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por lo tanto, las autoridades fiscales proceden a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones.
- 45 Como se desprende de la primera parte de la primera frase del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria. Sin embargo, es necesario recordar que, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C286/94, C340/95, C401/95 y C47/96, Rec. p. 17281, apartado 48, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C384/04, Rec. p. 14191, apartados 29 y 30).
- 46 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la recaudación *a posteriori* del IVA resulta igualmente que las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C110/98 a C147/98, Rec. p. 11577, apartado 52; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C454/98, Rec. p. 16973, apartado 59, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. 11609, apartado 92).
- 50 Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a

dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

51 Ahora bien, obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta.

52 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 46 de su sentencia *Molenheide* y otros, antes citada, que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata.

En consecuencia, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas *Molenheide* y otros, apartado 47, y *Federation of Technological Industries* y otros, apartado 30).

58 Es cierto que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad. Además, en lugar de prevenir el fraude fiscal, un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente, al sistema armonizado del IVA, del fraude y del abuso del adquirente. Este último, si estuviese exento de toda responsabilidad, podría, en efecto, ser incitado a no expedir o a no transportar los bienes fuera del Estado miembro de entrega y a no declararlos a los fines del IVA en los Estados miembros de destino previstos.

59 En lo que se refiere, en tercer lugar, al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase la sentencia de 7 de diciembre de 2006, *Eurodental*, C240/05, Rec. p. II 1479, apartado 46).

60 Ahora bien, si los proveedores de que se trata en el litigio principal estuvieran obligados a pagar ellos mismos *a posteriori* el IVA, no se respetaría el referido principio, puesto que los proveedores que efectúan las operaciones en el interior del país jamás soportan los impuestos repercutidos, habida cuenta de que se trata de un impuesto

indirecto sobre el consumo. Por tanto, los sujetos pasivos que llevaran a cabo una operación intracomunitaria, en condiciones como las del litigio principal, se encontrarían en una posición menos ventajosa que la de los sujetos pasivos que efectúan una operación interna (véase, en este sentido, por lo que respecta al derecho a deducir, la sentencia Eurodental, antes citada, apartado 47).

- 61 Por lo que respecta, en cuarto lugar, al argumento de Teleos y otros, según el cual las medidas adoptadas por las autoridades del Reino Unido obstaculizan la libre circulación de mercancías, procede observar, por una parte, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C487/01 y C7/02, Rec. p. 15337, apartado 76, y Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54) susceptible de justificar, en determinadas circunstancias, la existencia de restricciones a la libre circulación de mercancías.
- 62 Por otra parte, como sostiene acertadamente la Comisión, es igualmente importante garantizar que la situación de los operadores económicos no sea menos favorable que la que existía antes de la abolición de los controles en las fronteras entre los Estados miembros, puesto que un resultado de tales características sería contrario a la finalidad del mercado interior; que está dirigido a facilitar los intercambios entre ellos.
- 64 A este respecto, también es importante recordar que, a tenor del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude sin que éstas puedan dar lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.
- 65 Además, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable por analogía al litigio principal, no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, por lo que respecta al fraude de tipo «carrusel», las sentencias antes citadas Federation of Technological Industries y otros, apartado 33, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 51).
- 66 Por tanto, el hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA.
- 67 Por el contrario, como destaca la Comisión, una vez que el proveedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de una entrega intracomunitaria, es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar los bienes fuera de dicho Estado.

- 71 En el marco del régimen transitorio de adquisición y de entrega intracomunitarias es necesario, con vistas a garantizar la correcta recaudación del IVA, que las autoridades tributarias competentes verifiquen, unas independientemente de las otras, si se reúnen los requisitos de la adquisición intracomunitaria así como de exención de la correspondiente entrega. Por tanto, aunque la presentación por el adquirente de una declaración tributaria relativa a la adquisición intracomunitaria puede constituir un indicio del traslado efectivo de los bienes fuera del Estado miembro de entrega, tal declaración no tiene, sin embargo, carácter concluyente a efectos de la prueba de una entrega intracomunitaria exenta.

... ○ ...