

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA DÉCIMA) DE 17 DE OCTUBRE DE 2019

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y
Tributario*

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-653/18

Partes: *Unitel sp. z o.o. y Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 146 - Exenciones relativas a las exportaciones - Concepto de "entrega de bienes" - Artículo 131 - Condiciones establecidas por los Estados miembros - Principio de proporcionalidad - Principio de neutralidad fiscal - Pruebas - Fraude - Práctica de un Estado miembro consistente en denegar el derecho a la exención cuando el adquirente de los bienes exportados no está identificado».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA.

La discusión surge a raíz de la negativa de la Administración Tributaria de Varsovia a conceder al sujeto pasivo (Unitel) la exención del IVA correspondiente a las exportaciones de bienes fuera del territorio europeo realizadas durante 2007.

Descendiendo a los hechos, la empresa Unitel, con sede en Polonia, vendió entre enero y mayo de 2007 teléfonos móviles a dos entidades ucranianas. Si bien la exportación de dichos bienes se llevó a cabo efectivamente, tal y como se comprobó en el posterior procedimiento inspector, tales bienes, empero, no habían sido adquiridos por las entidades mencionadas en las facturas, sino por otras que no se habían identificado.

El conflicto se genera cuando las autoridades tributarias polacas niegan a Unitel el derecho a la exención del IVA, alegando que no se había producido ninguna entrega de bienes y, en consecuencia, el contribuyente no estaba legitimado para invocar la aplicación del tipo de gravamen del 0%.

Dicha negativa fue recurrida ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, que descubrió que una de las dos entidades ucranianas era una sociedad pantalla, dirigida a ocultar al destinatario real a fin de cometer un fraude fiscal, mientras que la otra tampoco se correspondía con el operador económico que había adquirido los teléfonos. Con base en ello, consideró que no había existido ninguna entrega de bienes, en el entendido de que los adquirentes reflejados en las facturas no habían tomado posesión de los bienes y, por tanto, las operaciones efectuadas no podían calificarse de «exportaciones de bienes».

La desestimación del recurso de apelación motivó que Unitel acudiera en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, denunciando una interpretación errónea de los artículos 131 y 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA, al haber supeditado la concesión de la exención al cumplimiento de los requisitos formales, a pesar de que concurrían todos los presupuestos materiales para ello.

Si bien la exportación de los bienes resulta incuestionable, el Tribunal Supremo alberga dudas sobre si la efectiva realización de una entrega de bienes requiere que haya coincidencia entre quien figura en la factura como adquirente y el destinatario efectivo de los mismos. Por tal razón, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. A la luz de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA], así como de los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad, ¿debe la práctica nacional correcta consistir en la aplicación de la exención con derecho a la deducción (que en Polonia supone la aplicación del tipo impositivo del 0%) en cualquier caso, cuando se cumplan cumulativamente dos requisitos: la exportación del bien ha tenido lugar a favor de un destinatario no identificado situado fuera de la Unión Europea y existen pruebas inequívocas de que el bien ha salido de la Unión Europea y este hecho es incontrovertido?

2. ¿Se oponen las disposiciones de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA] y los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad a una práctica nacional que consiste en considerar que no tiene lugar la entrega de un bien que de forma incontrovertida hubiese salido de la Unión Europea cuando, tras la expedición, las autoridades tributarias en el marco de la tramitación de un procedimiento hayan constatado que el destinatario real de los bienes no era la persona a cuyo nombre el sujeto pasivo haya emitido la factura que documentaba la entrega, sino una persona distinta, no identificada por las autoridades, a resultas de lo cual deniegan aplicar a esta operación la exención con derecho a deducción (que en Polonia supone la aplicación del tipo impositivo del 0%)?

3. A la luz de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA] y de los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad, ¿debe la práctica nacional correcta consistir en la aplicación del tipo impositivo nacional a la entrega de un bien, cuando existan pruebas inequívocas de que el bien ha salido de la Unión Europea, pero las autoridades, debido a la inexistencia de un destinatario identificado, concluyen que no ha tenido lugar la entrega de bienes, o bien debería considerarse que en este caso no ha tenido lugar en absoluto la operación sometida al IVA y, en consecuencia, que no le corresponde al sujeto pasivo, con arreglo al artículo 168 de la Directiva [del IVA], el derecho a deducir el impuesto soportado en concepto de adquisición del bien exportado?».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Formuladas en tales términos las cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Luxemburgo considera procedente examinar las dos primeras de forma conjunta. En este contexto, el razonamiento del Alto Tribunal se estructura en dos partes.

En primer lugar, se advierte que, conforme a la reiterada jurisprudencia¹ del propio TJUE, lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA, según el cual los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la UE, ha de entenderse a la luz del artículo 14.1 de la misma, que define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Como es sabido, la finalidad de esta exención es garantizar que las entregas de bienes sean gravadas en su lugar de destino, esto es, en el territorio donde se producirá el consumo, que será un Estado tercero.

A estos efectos, con apoyo de nuevo en su jurisprudencia² consolidada en la materia, el Tribunal europeo recuerda que el concepto de entrega de bienes es esencialmente objetivo, lo que significa que despliega su eficacia sin tener en cuenta los resultados de las operaciones en cuestión y sin que, por tanto, la Administración deba investigar la intención del sujeto pasivo ni la de ningún otro operador diferente que intervenga en la cadena de entregas. Desde este punto de vista, según el TJUE, tales requisitos objetivos se cumplen en el caso examinado, sin perjuicio de que los bienes exportados fuera de la UE hayan sido adquiridos por una entidad que no se corresponde con la indicada en la factura y que tampoco se haya identificada. En otras palabras, la falta de identificación del adquirente no obsta para que una operación sea calificada como entrega de bienes a los efectos de la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA.

Esta primera conclusión resulta avalada, en segundo lugar, por la interpretación que, conforme a los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, ha de hacerse del artículo 131 de la Directiva del IVA. En efecto, este precepto

1 SSTJUE de 19 de diciembre de 2013, *BDV Hungary Trading*, Asunto C-563/12, apartado 23; y, de 28 de marzo de 2019, *Vins*, Asunto C-275/18, apartado 22.

2 STJUE de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, apartado 21 y jurisprudencia citada.

señala que serán los Estados miembros los competentes para establecer las condiciones con arreglo a las cuales las exportaciones quedarán exentas, debiendo respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la UE y, señaladamente, los principios de proporcionalidad (STJUE de 28 de febrero de 2018, *Pienkowski*³) y de neutralidad fiscal.

De conformidad con el principio de proporcionalidad, se considera que una disposición nacional va más allá de lo necesario para asegurar la correcta recaudación del impuesto si, entre otras circunstancias, condiciona el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, ignorando los de carácter material. En la misma línea, cumplidos los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención, con independencia de que los sujetos pasivos hayan respetado o no ciertos requisitos de índole formal (STJUE de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*⁴).

De hecho, a mayor abundamiento, solo existen dos casos en los que, según la jurisprudencia⁵ del Alto Tribunal, el incumplimiento de un requisito formal puede comportar la pérdida del derecho a la exención del IVA. El primer supuesto se produciría en la hipótesis de que la falta de cumplimiento de un requisito formal impidiera aportar la prueba de que concurren todos los requisitos materiales. Y, el segundo, se refiere al sujeto pasivo que hubiera participado deliberadamente en un fraude fiscal, pues al haber puesto en riesgo el funcionamiento del IVA, queda deslegitimado para invocar el principio de neutralidad fiscal y, por ende, el derecho a la exención del IVA.

Como bien razona el Tribunal europeo, no nos encontramos ante ninguna de estas situaciones, ya que en el caso que nos ocupa el incumplimiento del requisito formal no impidió verificar tanto la venta de los bienes como su salida del territorio de la UE (requisitos materiales). E, igualmente, aunque se constata por parte del órgano remitente la realización de un fraude, no se precisa, sin embargo, la naturaleza del mismo, ni se llega a demostrar que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con dicho fraude contra el sistema común del IVA. Este último aspecto es, sin duda, el que concita un mayor interés, tal y como comentaremos en posteriores líneas.

Despejados los interrogantes planteados mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el TJUE aborda seguidamente la tercera cuestión, a través de la cual se pregunta cuál debería ser el tratamiento fiscal conferido a la operación, en caso de que con base en las circunstancias planteadas en las anteriores cuestiones se denegara la exención del IVA: ¿debería aplicarse el tipo de gravamen previsto para las entregas de bienes en territorio nacional o, por el contrario, debe entenderse que dicha operación no constituye una operación imponible y, en consecuencia, no da derecho a la deducción del IVA soportado?

A juicio del TJUE, si se denegara la exención del IVA en un contexto como el descrito en las cuestiones primera y segunda, debe considerarse que tal operación no queda gravada y, por consiguiente, no confiere el derecho a deducir el

3 STJUE de 28 de febrero de 2018, *Pienkowski*, C-307/16, apartados 32 y 33.

4 STJUE de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, apartado 39.

5 SSTJUE de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, ob.cit, apartado 42; y de 28 de marzo de 2019, *Vins*, ob.cit, apartado 35.

IVA soportado, en la medida en que tampoco se ha producido una entrega de bienes en el territorio nacional.

A nuestro parecer, la trascendencia práctica del presente pronunciamiento se polariza, eminentemente, en la interpretación llevada a cabo por el TJUE acerca del vínculo existente entre la participación en el fraude y la pérdida del derecho a la exención del IVA. Con apoyo en esta sentencia, se conserva dicho derecho a la exención del IVA incluso en el caso de fraude por parte del comprador. Ahora bien, huelga subrayar que los exportadores deberán demostrar que han empleado la diligencia debida, asegurándose de que la transacción se ha llevado a cabo conforme a la legalidad.

Así se deduce de la decisión del Alto Tribunal, que falla en favor de la empresa polaca, al declarar que el exportador europeo no es responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros (en este caso, las empresas ucranianas) en los que él no tuvo participación alguna. De acuerdo con ello, convenimos con el TJUE en que sería desproporcionado privarle de la exención del IVA. Nótese que, al sostener esta interpretación, el Tribunal de Luxemburgo cuestiona tanto la práctica de las autoridades tributarias polacas, como la jurisprudencia de los tribunales polacos de lo contencioso-administrativo.

En este orden de ideas conviene resaltar, a modo de reflexión final, que esta misma posición es la que ya mantuvo el TJUE en relación con las entregas intra-comunitarias de bienes, al hilo de su Sentencia de 25 de octubre de 2018, *Milan Bozicevic Jezovnik*, Asunto C-528/17. La interpretación efectuada por el Alto Tribunal en ambos pronunciamientos permite, pues, afirmar, que un contribuyente de la UE puede ser privado del derecho a una devolución o deducción del IVA únicamente si conocía o hubiera debido conocer que las operaciones estaban implicadas en un fraude cometido por el adquirente, no habiendo adoptado las medidas razonables a su alcance para evitar dicho fraude. Concluyendo, el deber de adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación y hacer todo lo posible para garantizar que las transacciones no conlleven ningún tipo de fraude fiscal, es exigible no solo a los exportadores a terceros Estados –extramuros de la UE–, sino también a quienes realizan entregas de bienes dentro del territorio europeo.

3. Fallo

Conforme a lo señalado, el Tribunal de Justicia declaró que: «Los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional, como la controvertida en el litigio principal, que consiste en considerar, en todos los casos, que no existe entrega de bienes, en el sentido de dicha disposición, y en negarse a reconocer el derecho a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) cuando los bienes de que se trate hayan sido exportados fuera de la Unión Europea y, tras su exportación, las autoridades fiscales hayan compro-

bado que el adquirente de los bienes no era la persona mencionada en la factura emitida por el sujeto pasivo, sino otra entidad que no ha sido identificada. En tales circunstancias, debe denegarse el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de dicha Directiva si la falta de identificación del adquirente real impide demostrar que la operación de que se trate constituye una entrega de bienes en el sentido de dicha disposición, o si se demuestra que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con un fraude cometido contra el sistema común del IVA.

La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando en esas circunstancias, se deniega la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) prevista en el artículo 146, letras a) y b), de la Directiva del 2006/112, debe considerarse que la operación de que se trata no constituye una operación gravada y que, por consiguiente, no confiere el derecho a deducir el IVA soportado».