

LA TRASCENDENCIA DE LA PRUEBA EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 28 DE ENERO DE 2010

Desde la entrada en vigor del Mercado Único Comunitario (1 de enero de 1993) desapareció el concepto de “exportación” de bienes cuando su destino se encuentra en otro Estado miembro de la Unión Europea, siendo sustituido por el concepto de “entrega intracomunitaria” de bienes. Igualmente sucedió con el concepto de “importación”, que fue sustituido por el de “adquisición intracomunitaria” de bienes.

De acuerdo con este régimen, transitorio en su inicio aunque sigue en vigor, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, de forma similar a las importaciones, se encuentran gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido en su lugar de destino. Por su parte, las entregas intracomunitarias, de forma similar a las exportaciones, se encuentran exentas del IVA (con derecho a deducción).

En los últimos años, han proliferado operaciones (denominadas “fraude carrusel”) que, aprovechando este régimen particular de IVA en los intercambios intracomunitarios, han causado una pérdida significativa de recaudación para los Estados miembros de la Unión Europea. Por este motivo, las Autoridades de los distintos Estados miembros han incrementado en los últimos años el control y vigilancia de este tipo de intercambios así como de los operadores que los realizan, lo que les exige extremar las precauciones en el cumplimiento de los requisitos esenciales relativos a estas operaciones, adoptando todas las medidas razonables a su alcance para asegurarse de su cumplimiento con la diligencia de un ordenado empresario, que analizamos a continuación brevemente.

En concreto, resulta especialmente relevante extremar las precauciones en relación con los requisitos aplicables a la exención de las entregas intracomunitarias. Sin descender al detalle de las condiciones en que tales entregas intracomunitarias de bienes se encuentran exentas, existen dos requisitos esenciales para acceder a la aplicación de la exención: i) que exista una *expedición* o *transporte* desde un Estado Miembro a otro Estado Miembro (bien sea realizado por el vendedor, el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos); y ii) que el adquirente sea un empresario o profesional *debidamente identificado a efectos del IVA* en otro Estado miembro distinto del Reino de España.

El cumplimiento de los requisitos anteriores es esencial para la aplicación de la exención, motivo por el cual todos los operadores que realicen entregas intracomunitarias de bienes deben estar en condiciones de *probar* tanto la existencia del transporte con destino a otro Estado miembro como la identificación de su cliente. De no cumplirse o no poder probarse el cumplimiento de estos requisitos, las consecuencias para el vendedor pueden ser graves ya que, al perder el derecho a aplicar la exención, puede verse obligado a pagar las cuotas de IVA relativas a tales entregas.

En primer lugar, y en relación con la *expedición* o *el transporte* a otro Estado miembro, la normativa actual (artículo 13 del Reglamento del IVA) contempla el principio de libertad de prueba, citando no obstante como ejemplos de justificación (que no determinantes ni excluyentes): i) los contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista (en el caso de que el transporte se realice por el vendedor o por su cuenta); ii) acuse de recibo del adquirente, duplicado de factura con estampillado de adquirente, copia de los documentos de transporte (en el caso de que el transporte se realice por el comprador o por su cuenta).

Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario *disponer* de toda la documentación existente al respecto (y *conservarla* rigurosamente), extremando las precauciones en los casos en los que el vendedor no realice el transporte sino que corra a cargo del adquirente, con objeto de asegurarse de la realización del transporte y de que la mercancía efectivamente ha llegado a su destino.

En segundo lugar, se exige la *identificación del destinatario* en otro Estado miembro distinto del Reino de España. Este requisito de identificación se corresponde con el conocido NIF-IVA, es decir, el número de identificación fiscal a efectos de IVA otorgado por las autoridades fiscales de cada uno de los Estados miembros a los operadores intracomunitarios. En España, se trata del mismo número de identificación

fiscal de que disponen los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, precedido de las letras del país correspondiente (en España, ES) y es otorgado por la Administración Tributaria cuando se solicita la inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

En relación con la identificación del destinatario, la justificación de la diligencia necesaria hace necesario *garantizar* la identidad del cliente así como su número de identificación a efectos del IVA y comprobar su validez y vigencia en el momento de la realización de la operación. Asimismo, resulta necesario *guardar* justificación de esta comprobación que puede realizarse consultando el Censo VIES (accesible desde la página web de la Agencia Tributaria).

Varios son los casos resueltos ya por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE en adelante) en relación con esta exención y las condiciones en que resulta aplicable. Entre otros, cabe mencionar tres casos resueltos en la misma fecha (27 de septiembre de 2007): casos Albert Collé (Asunto C-146/05), Teleos y Otros (Asunto C-409/04) y Twoh International BV (Asunto C-184/05).

Su interés práctico no sólo viene dado por el alto grado de armonización que existe en el ámbito de la Unión Europea sobre el tratamiento de estas operaciones y que aconsejan extremar las precauciones por parte de los operadores involucrados en la realización de operaciones intracomunitarias, sino porque los criterios en dichas sentencias han sido acogidos por nuestra jurisprudencia nacional y, en particular, por el Tribunal Supremo en su sentencia del pasado 28 de enero de 2010.

Las conclusiones que se deducen de los pronunciamientos del TJCE y que resume acertadamente la sentencia del Tribunal Supremo referida son las siguientes:

1º) 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.

2º) Que 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.

3º) Que es el sujeto pasivo que pretende aplicar la exención el que ha de soportar la carga de la prueba del hecho determinante de la exención.

4º) Que es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien con la limitación de respetar los principios generales de Derecho Comunitario que forman parte del mismo.

5º) Que es contrario al Derecho Comunitario obligar 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 IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas.

El Tribunal Supremo, en la sentencia referida, considera que el precepto reglamentario de la normativa nacional prevé un principio de libertad de prueba no siendo los medios de prueba en él citados de carácter tasado, considerado compatible el precepto reglamentario con el legal al que desarrolla y con la normativa comunitaria. Precisamente en este motivo da la razón al recurrente en la medida en que la Sentencia de instancia desestimaba el recurso por no haberse aportada ninguno de las pruebas que cita el precepto reglamentario.

Tras este inciso inicial y el análisis de la jurisprudencia comunitaria antes reseñada, desestima el recurso interpuesto por el recurrente sobre la base de la falta de prueba (mediante elementos objetivos) de la expedición de los bienes a otro Estado miembro, no siendo la posición del proveedor digna de protección

en este caso en la medida en que ha incumplido su obligación de probar mediante elementos objetivos la realidad del transporte.

Las conclusiones de lo expuesto en estas líneas son claras:

- En primer lugar, es absolutamente esencial que el proveedor que realice entregas intracomunitarias de bienes se encuentre en condiciones de probar que se ha producido un transporte efectivo desde España hasta otro Estado miembro, solicitando y conservando toda la documentación relativa al transporte y a la recepción de las mercancías en destino, debiendo extremarse las precauciones en el caso de que no sea el vendedor quien realice el transporte sino que corra a cargo del adquirente.

- En segundo lugar, es asimismo esencial tener acreditada la identidad del destinatario y efectuar las consultas oportunas a través del Censo VIES, solicitando información adicional al destinatario con objeto de acreditar, en caso de que se estime necesario, la identidad de la Sociedad con el número de IVA.

- En tercer lugar, la actuación diligente de los operadores legítimos podría actuar como eximente de responsabilidad del pago de IVA, por lo que es igualmente importante disponer de pruebas justificativas de su actuación, con objeto de disponer no sólo de los medios de pruebas anteriores sino justificar la adopción de todas las medidas razonablemente a su alcance para comprobar la adecuación a derecho de las operaciones realizadas.