

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 9 de octubre de 2014 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias — Adquiriente no identificado a efectos del IVA — Obligación del vendedor de demostrar la autenticidad de la firma del adquirente o de su representante — Principios de proporcionalidad, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima — Efecto directo»

En el asunto C-492/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resolución de 2 de septiembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de septiembre de 2013, en el procedimiento entre

**Traum EOOD**

y

**Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. D. Zhelyazkov, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. S. Petrova y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 138, apartado 1, y 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO L 326, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Traum EOOD (en lo sucesivo, «Traum») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y práctica en materia de fiscalidad y de seguridad social», para la ciudad de Varna, de la Administración central de la Agencia Tributaria; en lo sucesivo, «Direktor»), en relación con una liquidación complementaria mediante la que se denegó a Traum el beneficio de la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de una operación que Traum había calificado de «entrega intracomunitaria de bienes».

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

- 3 El artículo 131 de la Directiva IVA dispone:
 

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 [del título IX de la Directiva IVA] se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y 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.»
- 4 El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 4, con la rúbrica «Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias», del título IX de esta Directiva, establece lo siguiente:
 

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»
- 5 A tenor del artículo 139, apartado 1, de la referida Directiva:
 

«La exención prevista en el apartado 1 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292.

La exención tampoco se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3.»

### *Derecho búlgaro*

- 6 El artículo 7, apartado 1, de la Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, de 4 de agosto de 2006 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»), en su versión aplicable al litigio principal, está redactado en los siguientes términos:
 

«Se entenderá por entrega intracomunitaria de bienes aquella entrega de bienes transportados desde el territorio nacional al territorio de otro Estado miembro por el vendedor, identificado a efectos del IVA con arreglo a la presente Ley, por su cuenta o por

cuenta del adquirente, siempre que este último sea un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo identificada a efectos del IVA en otro Estado miembro.»

7 El artículo 45 del Reglamento de ejecución de la ZDDS dispone:

«Para probar una entrega intracomunitaria de bienes el proveedor deberá disponer de los siguientes documentos:

1. El documento de entrega:

a) Factura de la entrega en la que, si el adquirente está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro, se indique el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro bajo el cual se le hayan entregado los bienes.

b) Acta conforme al artículo 117, apartado 2, de la [ZZDS], cuando se trate de una entrega intracomunitaria con arreglo al artículo 7, apartado 4, [de la ZDDS].

[...]

2. Documentos que prueben el envío o el transporte de los bienes desde el territorio nacional al territorio de otro Estado miembro:

a) Documento de transporte o declaración escrita del adquirente o de una persona apoderada por éste, que certifiquen que los bienes han sido entregados en el territorio de otro Estado miembro, en caso de que el transporte haya sido realizado por un tercero por cuenta del proveedor o del adquirente [...]

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

8 Durante los meses de septiembre y octubre de 2009, Traum operaba en el sector de servicios generales de construcción de edificios y obras de ingeniería. En su declaración del IVA para el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de octubre de 2009, Traum declaró que había realizado entregas intracomunitarias de porta-cuchillas y piezas brutas exentas del IVA a la sociedad Evangelos gaitadzis, con domicilio social en Grecia, y aportó documentos de conformidad con el artículo 45 del Reglamento de ejecución de la ZDDS, a saber, dos facturas en las que constaba el número griego de identificación a efectos del IVA griego de la sociedad Evangelos gaitadzis, actas de la entrega, cartas de porte internacionales y un albarán de recepción de la mercancía firmado.

9 Después de verificar, el 7 de octubre de 2009, la base de datos electrónica del sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) («VAT Information Exchange System»; en lo sucesivo, «base de datos VIES»), la Administración tributaria búlgara adoptó el 2 de noviembre de 2009 una resolución de deducción y devolución a favor de Traum. En dicha resolución la referida administración indicaba que una consulta de la base de datos VIES había puesto de manifiesto que la sociedad Evangelos gaitadzis estaba identificada a efectos del IVA y disponía de un número de identificación a tales efectos válido desde el 15 de noviembre de 2005.

10 Sin embargo, la sociedad Evangelos gaitadzis no declaró la adquisición intracomunitaria y ni abonó el IVA en Grecia.

11 Durante una inspección tributaria posterior, la Administración tributaria búlgara consultó nuevamente la base de datos VIES y constató entonces que la sociedad Evangelos gaitadzis ya no estaba identificada a efectos del IVA desde el 15 de enero de 2006. En consecuencia, dicha Administración giró una liquidación complementaria a Traum el 17 de

mayo de 2011, mediante la que aplicó el IVA a las operaciones de venta a la sociedad Evangelos gaitadzis dado que dicha sociedad no estaba identificada a los efectos del IVA en otro Estado miembro, por lo que no concurría el requisito para la exención de dicho impuesto relativo a la condición de sujeto pasivo del adquirente establecido en el artículo 7, apartado 1, de la ZDDS.

- 12 Con ocasión de la reclamación administrativa interpuesta por Traum contra dicha liquidación complementaria ante el Direktor, la referida sociedad aportó la resolución de deducción y devolución adoptada por la Administración tributaria búlgara en la que se indicaba que la sociedad Evangelos gaitadzis disponía de un número de identificación a efectos del IVA válido en el momento de la operación.
- 13 Mediante resolución de 5 de agosto de 2011, el Direktor confirmó la liquidación complementaria basándose en que se no se había aportado la prueba del transporte de los bienes fuera del territorio búlgaro y en la inexistencia de una confirmación por escrito de la recepción de éstos por parte del adquirente. El Direktor afirmó que el albarán de recepción de la mercancía controvertida y las actas de entrega presentadas no contenían información sobre la dirección exacta de recepción de dichas mercancías ni la identidad, la función o capacidad de representación, de la persona a la que se había hecho entrega de dichas mercancías en la sociedad Evangelos gaitadzis, por lo que los referidos documentos carecían de fuerza probatoria.
- 14 En apoyo del recurso contencioso-administrativo que interpuso ante el Administrativen sad Varna (Tribunal contencioso-administrativo de Varna) contra esta resolución del Direktor, Traum adujo que había aportado a la Administración tributaria búlgara todos los documentos exigidos tanto por la ZDDS como por su Reglamento de ejecución, los cuales demostraban la existencia de una entrega comunitaria. Además, afirmó que había llevado a cabo las operaciones de que se trata de buena fe, después de verificar el número de identificación a efectos del IVA de la sociedad Evangelos gaitadzis en la base de datos VIES antes de llevar a cabo las operaciones controvertidas.
- 15 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el ámbito de la aplicación del artículo 7, apartado 1, de la ZDDS, relativo a la prueba del transporte intracomunitario de bienes y de su recepción en otro Estado miembro, la jurisprudencia búlgara ha dictado resoluciones contradictorias en lo que concierne a la fuerza probatoria de las cartas de porte internacional. A este respecto, se pregunta si los requisitos de prueba establecidos por el Derecho búlgaro son conformes al Derecho de la Unión.
- 16 En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
  - «1) ¿Ha de considerarse que concurre el requisito para la exención del impuesto prevista en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva [IVA] y que no se da la excepción del artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de [esta] Directiva en un caso como el del litigio principal en el que se ha apreciado que el hecho de que el adquirente de los bienes no fuera una “persona identificada a los efectos del IVA” se mostró en la [base de datos VIES] con posterioridad a la realización de la entrega, [que el retraso en la inscripción de la condición de “persona que ya no dispone de identificación a efectos del IVA” se deduce de la información recabada por la Administración tributaria búlgara] y que la parte demandante afirma que actuó con la diligencia debida solicitando información en [dicha base de datos], lo que, sin embargo, no está documentado?
  - 2) ¿Vulneran los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima una práctica administrativa y una jurisprudencia nacional que imponen al vendedor (expedidor en el contrato de transporte) la carga de probar la autenticidad de la firma del adquirente y de comprobar que dicha firma corresponde

una persona que represente a la sociedad adquirente, a uno de sus empleados con el correspondiente cargo o a un mandatario?

- 3) ¿En un caso como el que dio lugar al litigio principal, tiene efecto directo el artículo 138, apartado 1, de la Directiva [IVA], y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la admisibilidad*

- 17 El Direktor cuestiona la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial y aduce que el órgano jurisdiccional remitente presentó erróneamente los hechos del litigio principal. Según el Direktor, el órgano jurisdiccional remitente incurrió en error al considerar como hecho probado que la mercancía hubiera sido transportada hasta Grecia y entregada a la sociedad Evangelos gaitadzis.
- 18 A este respecto, procede señalar, por un lado, que el órgano jurisdiccional remitente se limitó a poner en conocimiento del Tribunal de Justicia los documentos que Traum había presentado para demostrar la existencia de una entrega intracomunitaria de bienes, sin declarar él mismo que la mercancía hubiera sido efectivamente transportada a Grecia o que se le hubiera entregado al adquirente, y, por otro lado, que las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia se refieren, al contrario, a las pruebas que los Estados miembros pueden exigir para aplicar la exención del IVA a las entregas intracomunitarias.
- 19 Además, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones de los órganos jurisdiccionales nacionales y del Tribunal de Justicia, este último sólo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión a partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional (véanse las sentencias WWF y otros, C-435/97, EU:C:1999:418, apartado 31, y Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, apartado 19 y la jurisprudencia citada). Por lo que se refiere, en particular, a las presuntas lagunas y errores de hecho contenidos en la resolución de remisión, basta con recordar que no corresponde al Tribunal de Justicia, sino al órgano jurisdiccional nacional, establecer los hechos que originaron el litigio y deducir las consecuencias de los mismos para la decisión que debe dictar (sentencia PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, apartado 40).
- 20 De todo lo expuesto se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

### *Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda*

- 21 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 138, apartado 1, y 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro y que el proveedor no había demostrado la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo de su declaración de entrega supuestamente exenta ni el poder de representación de la persona que firmó dichos documentos en nombre del adquirente.
- 22 Con el fin de dar respuesta a estas cuestiones, procede recordar que una entrega intracomunitaria, que constituye el corolario de la adquisición intracomunitaria, está exenta del IVA si reúne los requisitos a que se refiere el artículo 138, apartado 1, de la Directiva

IVA (sentencia Mecsek-Gabona C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 23 En virtud de la citada disposición, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión Europea, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.
- 24 Según reiterada jurisprudencia, la exención del IVA de la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el vendedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que, a resultas de ello, ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega (véase, en particular, la sentencia Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 42).
- 25 Además, según se desprende del artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, la exención de este impuesto está sujeta al requisito de que la entrega no se lleve a cabo para un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sean sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3 de esta Directiva.
- 26 Pues bien, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se refieren a los modos de prueba que pueden imponerse al proveedor para demostrar que concurren los requisitos para la exención del IVA con ocasión de una entrega intracomunitaria de bienes.
- 27 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que, a falta de disposición concreta en la Directiva IVA en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta Directiva, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (sentencia Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 28 El principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige, por una parte, que las normas de Derecho sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables (sentencia Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, apartado 46 y jurisprudencia citada).
- 29 Es preciso recordar que este principio se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen. De todo lo anterior se desprende que es necesario que los sujetos pasivos tengan conocimiento de sus obligaciones fiscales antes de llevar a cabo una transacción (véase la sentencia Teleos y otros, EU:C:2007:548, apartado 48 y la jurisprudencia citada).
- 30 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha precisado que las obligaciones que incumben a un sujeto pasivo en materia de prueba deben determinarse en función de los requisitos establecidos expresamente al respecto por el Derecho nacional y de la práctica habitual establecida para transacciones similares (véase la sentencia Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartado 38).

- 31 Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención del IVA 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, en particular, 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 (véase la sentencia Teleos y otros, EU:C:2007:548, apartado 50).
- 32 En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en tal situación, si bien parece no existir ninguna prueba tangible que permita concluir que los bienes de que se trate fueron trasladados fuera del territorio del Estado miembro de entrega, el hecho de obligar a un sujeto pasivo a presentar semejante prueba no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones del IVA. Por el contrario, dicha obligación coloca al sujeto pasivo 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 (véanse las sentencias Teleos y otros, EU:C:2007:548, apartados 49 y 51, y Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartado 41).
- 33 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que la Administración tributaria búlgara había adoptado una resolución de deducción y devolución basándose en los documentos aportados por Traum de conformidad con el artículo 45 del Reglamento de ejecución de la ZDDS, sin exigir no obstante que se aportara la prueba de la autenticidad de la firma del adquirente que figuraba en dichos documentos ni el poder de representación de la persona que los firmó. Fue únicamente con ocasión de una ulterior inspección tributaria que dicha Administración formuló tales exigencias, las cuales, según el órgano jurisdiccional remitente, son «requisitos adicionales».
- 34 Pues bien, sería contrario al principio de seguridad jurídica denegar el derecho a la exención del IVA de las operaciones controvertidas en el litigio principal debido a que el proveedor no aportó tales pruebas adicionales en una inspección posterior de dichas operaciones, siendo así que los documentos presentados por Traum en apoyo de su declaración eran conformes a la lista de documentos que procedía presentar a la Administración tributaria búlgara, establecida en el artículo 45 del Reglamento de aplicación de la ZDDS, y habían sido aceptados por la referida Administración en un primer momento como pruebas que justificaban el derecho a la exención del impuesto, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 35 En lo que respecta a la denegación de la exención del IVA de la entrega controvertida en el litigio principal debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro cuando aquella tuvo lugar, es cierto que la atribución de un número de identificación a efectos del IVA aporta la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación de dicho impuesto y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias (véase, en este sentido, la sentencia Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartado 60).
- 36 Sin embargo, dado que la obligación de verificar la condición del sujeto pasivo incumbe a la autoridad nacional competente antes de que ésta le atribuya un número de identificación a efectos del IVA, una eventual irregularidad que afecte al registro de sujetos pasivos no puede dar lugar a que se prive a un operador, que se ha basado en los datos que figuran en ese registro, de la exención a la que tendría derecho. Así pues, el Tribunal de Justicia ha declarado que sería contrario al principio de proporcionalidad que el vendedor estuviera obligado al pago del IVA por el único motivo de que se haya cancelado con efecto retroactivo el número de identificación del adquirente a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartados 63 y 64).

- 37 En el marco del litigio principal, Traum había hecho entrega a la Administración tributaria búlgara de dos facturas en las que constaba el número griego de identificación a efectos del IVA de la sociedad Evangelos gaitadzis para demostrar la existencia de su derecho a la exención del IVA, de conformidad con el artículo 45, apartado 1, letra a), del Reglamento de ejecución de la ZDDS. Estas indicaciones fueron confirmadas, después de que dicha Administración hubiera verificado la base de datos VIES, en la resolución de deducción y devolución de 2 de noviembre de 2009. En consecuencia, la referida Administración reconoció y aceptó en un primer momento que, con arreglo al requisito establecido en el artículo 7, apartado 1, de la ZDDS, el adquirente era sujeto pasivo del IVA en otro Estado miembro. Fue posteriormente, en el marco de una inspección ulterior, que esa misma Administración declaró que no concurría dicho requisito. En tales circunstancias, denegar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria sería contrario a los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.
- 38 En lo que concierne a la circunstancia, sobre la que el Direktor llamó la atención en sus observaciones escritas, de que Traum debería haber demostrado por medio de otras pruebas que la sociedad Evangelos gaitadzis era un sujeto pasivo, que actuaba como tal en otro Estado miembro, cuyas adquisiciones intracomunitarias estaban sujetas al IVA, de la resolución de remisión se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no establece tal exigencia y que, además, la Administración tributaria búlgara no la había formulado antes de la adopción de la resolución de deducción y devolución, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 39 En sus observaciones escritas el Direktor sostiene además que Traum no actuó de buena fe y que no actuó con la diligencia debida para asegurarse de la autenticidad de los documentos presentados en apoyo de su solicitud de exención del IVA. Menciona igualmente la comisión de un posible fraude por parte de la sociedad Evangelos gaitadzis respecto de la Administración tributaria griega. A este respecto, el Direktor sostiene, en particular, que habida cuenta de las respuestas dadas por los transportistas con ocasión de la inspección tributaria a la que fue sometida la entrega controvertida en el litigio principal, es cuestionable que los documentos de porte correspondieran a la situación fáctica real.
- 40 Pues bien, la resolución de remisión no contiene indicaciones que permitan llegar a la conclusión de que la entrega controvertida en el litigio principal formara parte de un fraude fiscal o de que Traum no hubiera actuado de buena fe en el contexto de un eventual fraude cometido por el adquirente.
- 41 A este respecto, procede recordar que, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para comprobar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Corresponde, por tanto, al tribunal nacional efectuar una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal para determinar si Traum actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para asegurarse de que la operación realizada no la llevaba a participar en un fraude fiscal (véase, por analogía, la sentencia Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartado 53).
- 42 En el supuesto de que dicho órgano jurisdiccional llegue a la conclusión de que, a la vista de elementos objetivos, ha quedado demostrado que Traum sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y de que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, puede denegársele el derecho a la exención del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, apartado 54).
- 43 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que los artículos 138, apartado 1, y 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue el derecho a la exención del IVA de una entrega

intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro y a que el proveedor no había demostrado la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo de su declaración de entrega supuestamente exenta ni el poder de representación de la persona que firmó dichos documentos en nombre del adquirente, siendo así que las pruebas que justificaban el derecho a la exención presentadas por el proveedor en apoyo de su declaración eran conformes a la lista de documentos que han de presentarse a la referida Administración establecida en Derecho nacional y que fueron aceptadas por ésta en un primer momento como pruebas justificativas, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

*Sobre la tercera cuestión prejudicial*

- 44 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que está dotado de efecto directo, de manera que puede ser invocado por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del IVA de una entrega intracomunitaria.
- 45 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, sea cual sea la condición en la que actúa (véanse, en este sentido, las sentencias *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, apartados 18 y 23, y *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 46 En el caso de autos, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA establece la obligación para los Estados miembros de eximir las entregas de bienes que cumplan los requisitos enumerados en dicho artículo.
- 47 Aunque el artículo 131 de esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar los requisitos para la exención del IVA previstos en el artículo 138 de ésta para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones, ello no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de exención establecida en este último artículo (véase, por analogía, la sentencia *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, apartado 33).
- 48 De ello se desprende que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que está dotado de efecto directo, de manera que puede ser invocado por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del IVA de una entrega intracomunitaria.

**Costas**

- 49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

- 1) Los artículos 138, apartado 1, y 139, apartado 1, párrafo segundo, 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 su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos de dicho impuesto en otro Estado miembro y a que el proveedor no había demostrado la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo de su declaración de entrega supuestamente exenta ni el poder de representación de la persona que firmó dichos documentos en nombre del adquirente, siendo así que las pruebas que justificaban el derecho a la exención presentadas por el proveedor en apoyo de su declaración eran conformes a la lista de documentos que han de presentarse a la referida Administración establecida en Derecho nacional y que habían sido aceptadas por ésta en un primer momento como pruebas justificativas, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

- 2) El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/88, debe interpretarse en el sentido de que está dotado de efecto directo, de manera que puede ser invocado por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

Firmas