



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 6 de septiembre de 2018<sup>1</sup>

**Asunto C-531/17**

**Vetsch Int. Transporte GmbH,  
Coadyuvante:  
Zollamt Feldkirch Wolfurt**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)]

«Petición de decisión prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exención de la importación y posterior entrega intracomunitaria — Denegación de la exención por posterior fraude del IVA del adquirente en relación con los bienes importados — Deuda tributaria del declarante del IVA a la importación (como representante del importador) — “Contaminación” por el posterior ánimo fraudulento»

## I. Introducción

1. Unas empresas búlgaras compraron artículos de perfumería en Suiza y los introdujeron en Austria a libre práctica mediante un tercero, para después enviarlos a Bulgaria. Todo ello se realizó correctamente. Solo más tarde, en Bulgaria, parece ser que se «olvidó» declarar debidamente la reventa, sujeta al impuesto, y abonar el IVA en ese país. A raíz de ello, el Tribunal de Justicia debe ahora ocuparse de nuevo de las consecuencias de un fraude en materia de IVA.

2. Ya existe una abundante casuística del Tribunal de Justicia sobre las «opciones de sanción» que asisten a las autoridades tributarias en caso de fraude del IVA. Conforme a aquella, un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido<sup>2</sup> que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva del IVA, participante en dicho fraude.<sup>3</sup> Esto obliga a los Estados miembros a denegar al sujeto pasivo la exención<sup>4</sup> (si se trata del prestador) o la deducción del impuesto (si se trata del destinatario de la prestación).<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> En algunas resoluciones más antiguas, el Tribunal de Justicia dice aún «podía haber sabido»: véase la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 60. No obstante, esta excesivamente amplia formulación, basada únicamente en la cuestión prejudicial, parece haber sido posteriormente abandonada, con acierto.

<sup>3</sup> Sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 39, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

<sup>4</sup> Véanse las sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 42; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 42.

<sup>5</sup> Véanse las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 47; de 18 de diciembre de 2014, Schoenimportalmoda «» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartado 62; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 26; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 37, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartados 59 y 61.

3. Pero la formulación utilizada por el Tribunal de Justicia aún debe ser precisada. Por ejemplo, no está claro si a un sujeto pasivo se le puede denegar tanto la exención de su prestación por la que repercute el IVA como la deducción del IVA soportado por sus adquisiciones. Si fuera así, se produciría una *doble tributación* por una misma operación realizada por una misma persona. Además, aún es preciso aclarar los criterios sobre el momento a partir del cual una operación *forma parte* de un fraude del IVA.

4. Excepcionalmente, el presente caso no versa sobre una cadena de entregas clásica, sino sobre una importación con posterior transferencia intracomunitaria por el comprador. De lo anterior se deducen dos particularidades. Por un lado, se plantea la cuestión de si un fraude del IVA planeado y cometido en un momento posterior, al final de una entrega, «contamina» también la transferencia intracomunitaria previa. Desde el punto de vista del Tesoro público, esto tendría la «ventaja» de que, con un fraude del IVA descubierto, se pueden multiplicar (en el presente caso, cuadruplicar)<sup>6</sup> los ingresos fiscales.

5. Por otro lado, el deudor del IVA a la importación al que se exige el pago en el presente caso es un tercero ajeno a la operación, concretamente la persona que declaró la importación. Ni participó en la entrega ni tuvo conocimiento del fraude del IVA cometido posteriormente por sus mandantes. Sin embargo (si se atiende a la Administración tributaria austriaca), con el fraude cometido por el destinatario de la prestación desaparecería la exención de la importación también para el declarante.

6. De este modo, la presente petición de decisión prejudicial da al Tribunal de Justicia, de nuevo, la oportunidad de precisar su jurisprudencia sobre las denominadas «operaciones fraudulentas» cuando hay un tercero implicado (en este caso, el declarante, en su condición de representante del importador). Además, el Tribunal de Justicia tiene también ocasión de seguir desarrollando su jurisprudencia relativa al caso del ánimo de fraude sobrevenido.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

7. El marco jurídico del Derecho de la Unión en el presente caso está formado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>7</sup> (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

8. El artículo 143, apartado 1, letra d), de la citada Directiva dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...]

d) las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138».

6 La República de Austria podría liquidar un IVA a la importación y, al mismo tiempo, denegar la exención de la transferencia en Austria. A su vez, la República de Bulgaria podría denegar la deducción del IVA soportado por la adquisición intracomunitaria declarada y, al mismo tiempo, liquidar el impuesto por la entrega realizada en Bulgaria.

7 DO 2006, L 347, p. 1.

9. El artículo 138, apartado 1, de la misma Directiva es del tenor 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 adquiriente 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.»

10. Por otro lado, el artículo 17, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará “transferencia con destino a otro Estado miembro”, cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que se hallan los bienes, pero en la Comunidad, para las necesidades de su empresa.»

11. El artículo 201 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«En caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación.»

## **B. Derecho austriaco**

12. Las exigencias de la Directiva del IVA se incorporaron al Derecho austriaco mediante la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994).<sup>8</sup> Con arreglo al artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), está exenta la importación de bienes destinados por el declarante a la realización de entregas intracomunitarias inmediatamente después de la importación; el declarante debe acreditar el cumplimiento de los requisitos contables del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior).

13. Con arreglo al artículo 6, apartado 3, segunda frase, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), solo procede aplicar la exención si la empresa que realiza la posterior entrega intracomunitaria es la misma para la que se importaron los bienes. De conformidad con el artículo 6, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), las entregas intracomunitarias están exentas.

14. Con arreglo al artículo 7, apartado 2, punto 1, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), se considerará también entrega intracomunitaria la transferencia de un bien equivalente a una entrega a efectos del artículo 3, apartado 1, punto 1, de la misma Ley.

15. Conforme al artículo 3, apartado 1, punto 1, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), se considerará entrega a título oneroso la transferencia de un bien de la empresa desde el interior del país a otro punto del territorio comunitario por un empresario para disponer de ese bien, salvo que sea para un uso meramente temporal (allí definido con mayor precisión), aunque sea el empresario quien hubiera importado el bien al interior del país. Se considerará que el empresario es la persona que realiza la entrega.

<sup>8</sup> Para las declaraciones anteriores al 31 de diciembre de 2010 sigue siendo aplicable la versión de la Ley Federal, BGBl. n.º 756/1996; para las posteriores, la de la Abgabenänderungsgesetz 2010 (Ley de Reforma Tributaria de 2010), BGBl. I n.º 34.

16. Con arreglo al artículo 26, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994, son aplicables al IVA a la importación, por analogía, las disposiciones de los derechos de aduana, salvo algunas excepciones que no proceden en el presente procedimiento de casación. De conformidad con el artículo 71a de la Zollrechts-Durchführungsgesetz<sup>9</sup> (Ley para la Aplicación del Derecho Aduanero; en lo sucesivo, «ZollR-DG»), en los casos de exención del IVA a la importación en virtud del artículo 6, apartado 3, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), será deudor del IVA a la importación devengado en virtud del artículo 204, apartado 1, del código aduanero, también el declarante, si no tiene tal consideración ya con arreglo al artículo 204, apartado 3, del código aduanero.

### III. Litigio principal

17. Dos empresas búlgaras (B y K) compraron productos a una empresa en Suiza y adquirieron el poder de disposición sobre ellos en dicho país. Estos productos fueron importados en Austria, por encargo de B y K, por Vetsch Int. Transporte GmbH (en lo sucesivo, «Vetsch»), empresa establecida en Austria y que, entre otras actividades, actúa como declarante aduanero. A continuación, un transportista contratado por B y K (que presentó las correspondientes cartas de porte a Vetsch) debía hacer llegar los productos a B y K en Bulgaria.

18. En el período entre el 10 de diciembre de 2010 y el 5 de julio de 2011, Vetsch, como representante indirecta de los respectivos destinatarios búlgaros, presentó ante una oficina aduanera austriaca declaraciones de despacho a consumo y a libre práctica de determinadas mercancías procedentes de Suiza, conforme al denominado «régimen aduanero 42».<sup>10</sup> Al mismo tiempo, en cada declaración solicitó la exención del IVA a la importación con arreglo al artículo 6, apartado 3, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (anexo relativo al mercado interior), solicitud que fue aceptada. De la resolución de remisión no se desprende que Vetsch incumpliese las obligaciones legales en materia de prueba.

19. En tres de los casos, Vetsch representaba a la empresa búlgara K, y en otros dos, a la empresa búlgara B. Conforme a la solicitud, las mercancías fueron despachadas a consumo y a libre práctica sin contracción de cuotas de IVA a la importación. Posteriormente, un transportista las transfirió a Bulgaria por cuenta de los compradores.

20. B y K declararon y tributaron correctamente por la transferencia intracomunitaria de Austria a Bulgaria, tanto en uno como en otro país. Según el órgano jurisdiccional remitente, cabe presumir que las mercancías llegaron a Bulgaria y que, durante todo el transporte, se encontraron bajo el poder de disposición de B y K.

21. A continuación, las dos empresas búlgaras B y K revendieron las mercancías (según parece, en operaciones sujetas al IVA), pero no declararon esta venta, sino una entrega intracomunitaria exenta a favor de Vetsch, empresa previamente utilizada para la declaración aduanera. Sin embargo (a este respecto existe acuerdo), esta entrega nunca se produjo. Según el órgano jurisdiccional remitente, por ello B y K deben responder de un fraude fiscal en Bulgaria. De la petición de decisión prejudicial no se desprende ningún indicio de que Vetsch interviniese en modo alguno en este fraude del IVA.

<sup>9</sup> En el procedimiento de casación sigue siendo aplicable la versión de la tercera reforma de la ZollR-DG, BGBl. I n.º 13/1998.

<sup>10</sup> Véase también la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), recaída en un asunto similar, así como las explicaciones detalladas sobre el denominado régimen aduanero 42 en las conclusiones presentadas por el Abogado General Mengozzi en ese mismo asunto (C-108/17, EU:C:2018:215), punto 20 y nota 4.

22. Mediante resolución de 6 de septiembre de 2011, se exigió el pago a Vetsch como deudor del IVA a la importación, por no cumplirse los requisitos de la exención solicitada con las mencionadas declaraciones. Se señaló que, con arreglo al artículo 71a de la Ley para la Aplicación del Derecho Aduanero, el declarante también era deudor del IVA a la importación.

23. Mediante escrito de 15 de septiembre de 2011, Vetsch interpuso recurso contra dicha resolución ante la oficina aduanera, que lo desestimó el 31 de enero de 2012. Vetsch interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución mediante escrito de 2 de marzo de 2012. Mediante sentencia de 30 de marzo de 2016, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria) desestimó el recurso por infundado.

24. En opinión del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las «operaciones fraudulentas» se deduce que, a causa del fraude fiscal cometido posteriormente por las empresas búlgaras B y K, procede denegar en Austria la exención de la entrega intracomunitaria (más exactamente, de la transferencia intracomunitaria). Por tanto, se incumple también un requisito para la exención del IVA a la importación, ya que este presupone la realización de una entrega exenta tras la importación.

25. Vetsch recurrió en casación la sentencia del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), y el recurso está ahora pendiente ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria).

#### **IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

26. Mediante resolución de 29 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2017, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

- «1) ¿Debe denegarse la exención establecida en el artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, por una transferencia intracomunitaria desde un Estado miembro, cuando el sujeto pasivo que realiza dicha transferencia a otro Estado miembro declara en este último Estado miembro la adquisición intracomunitaria correlativa a la transferencia pero comete posteriormente fraude fiscal en este otro Estado miembro con ocasión de una operación intracomunitaria gravada realizada con los mismos bienes, al declarar indebidamente una entrega intracomunitaria exenta desde ese otro Estado miembro?
- 2) ¿Es relevante, para responder a la primera cuestión prejudicial, la cuestión de si en el momento de la transferencia intracomunitaria el sujeto pasivo ya tenía intención de cometer un fraude fiscal en una operación posterior con esos mismos bienes?»

27. En el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, han presentado observaciones escritas Vetsch, la República de Austria, la República Helénica y la Comisión Europea, y, con excepción de la República Helénica, esas mismas partes han participado en la vista celebrada el 27 de junio de 2018.

## V. Apreciación

### A. Alcance de las cuestiones prejudiciales

28. El órgano jurisdiccional remitente solo pregunta expresamente por los requisitos para denegar la exención con arreglo al artículo 138 de la Directiva del IVA.<sup>11</sup> Sin embargo, resulta evidente que con sus dos cuestiones prejudiciales, en el fondo, se interesa por el alcance de la denegación de la exención de una importación por lo que respecta al declarante del IVA a la importación (Vetsch).

29. Por lo tanto, en esencia el órgano jurisdiccional remitente desea saber si se ha de denegar la exención del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA al declarante, en su condición de representante del importador, cuando el destinatario de la prestación, después de transferir los bienes desde el Estado miembro de importación hasta otro Estado miembro (país de destino), comete posteriormente un fraude fiscal, sin haber tenido intención de cometerlo hasta después de dicha transferencia. Por tanto, propongo examinar la primera cuestión prejudicial a la luz de los requisitos del artículo 143, apartado 1, letra d), en relación con los artículos 138 y 201 de la Directiva del IVA.

30. El órgano jurisdiccional remitente ha aclarado, por otro lado, que en el presente caso no consta que los compradores búlgaros tuviesen ya en el momento de la transferencia intracomunitaria la intención de cometer posteriormente un fraude fiscal. Por tanto, se ha de presumir que en el momento de la importación en Austria y de la transferencia a Bulgaria aún no existía ánimo de fraude. Esto ya es relevante para la primera cuestión prejudicial, de modo que puede responderse también a la segunda al examinar la primera.

### B. Apreciación jurídica

31. Todos los requisitos objetivos de los artículos 143 y 138 de la Directiva del IVA se cumplen. Se puede presumir que se presentaron las pruebas previstas en el artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA (en su versión correspondiente), ya que el órgano jurisdiccional remitente no ha expresado dudas al respecto. Asimismo, de la petición de decisión prejudicial se desprende que las mercancías fueron importadas en Austria y posteriormente transferidas a Bulgaria. No hay motivos, de momento, para creer lo contrario, sino meras suposiciones generales de la oficina aduanera y de la República de Austria.

32. En cambio, si la Administración tributaria pudiese acreditar<sup>12</sup> que las mercancías realmente no llegaron a otro Estado miembro, no se cumplirían los requisitos objetivos de la exención con arreglo al artículo 143 de la Directiva del IVA. En ese caso, el órgano jurisdiccional remitente debería ocuparse de la cuestión de si Vetsch podía presumir la exención de la importación, amparándose en la buena fe.<sup>13</sup> Pero sobre ello no se ha preguntado al Tribunal de Justicia.

11 Este artículo regula la exención de la entrega intracomunitaria. Una transferencia intracomunitaria como la del presente caso se equipara a una entrega de bienes a título oneroso, con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la Directiva.

12 El Tribunal de Justicia ya ha rechazado que al sujeto pasivo le incumba una obligación de asegurarse de que las mercancías transportadas por el comprador lleguen efectivamente al país de destino: véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartados 40 y siguientes. Véase también la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartados 67 y siguientes.

13 Véase también la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre este tema: sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartados 95 y siguientes; de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), apartados 74 y siguientes; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartados 47 y siguientes, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 68.

33. A este respecto, cabe recordar que toda valoración de los hechos corresponde al órgano jurisdiccional nacional, el cual ha de apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que se planteen al Tribunal de Justicia.

34. Por tanto, partiendo de las premisas antes mencionadas (punto 31), la denegación de la exención de la importación en el presente caso solo podría justificarse en dos supuestos. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sección 1), procedería denegar «directamente» a Vetsch la exención del artículo 143 de la Directiva del IVA si supo o debió haber sabido que se iba a cometer un fraude del IVA [sección 2, letra a)]. Por otro lado, es posible que la exención de la importación con arreglo al artículo 143 de la Directiva del IVA esté tan vinculada a la exención de la posterior entrega intracomunitaria que la denegación de la exención a esta última (o a la transferencia intracomunitaria) repercuta en la exención de la importación [sección 2, letras b) y c)], a pesar de que Vetsch no hubiese debido saber del posterior fraude del IVA. No obstante, para ello sería necesario que el posterior ánimo fraudulento de B y K hubiese podido influir de alguna manera en la transferencia previa [sección 2, letra d)].

### ***1. Denegación de la exención de la importación como medida de lucha contra el fraude***

35. La lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA. Además, los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva.<sup>14</sup>

36. Sin embargo, las medidas adoptadas a este respecto por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. En particular, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA.<sup>15</sup> El Tribunal de Justicia ha resuelto ya en diversas ocasiones que la Administración no puede exigir al sujeto pasivo la realización de complejas y exhaustivas comprobaciones respecto a su proveedor, imponiéndole en la práctica un control que le incumbe a ella.<sup>16</sup>

37. Por el contrario, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que el operador económico adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Sentencias de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 43; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 42, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 54.

<sup>15</sup> Sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 50. En este sentido, también: sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrija y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 52, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 57.

<sup>16</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 51; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 50, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 65.

<sup>17</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 52; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 54, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 65 y 68.

38. Por otro lado, no solo cabe considerar la denegación de la deducción o de la exención cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.<sup>18</sup> En tales circunstancias, el sujeto pasivo en cuestión debe considerarse como partícipe del fraude a los efectos de IVA, con independencia de si, en relación con sus propias operaciones gravadas por las que repercute el IVA, obtuvo un beneficio con la reventa de las mercancías o con la utilización de los servicios.<sup>19</sup>

## ***2. Denegación de la exención de la importación al representante del importador***

### ***a) Posible denegación directa de la exención de la importación***

39. Esta jurisprudencia relativa al fraude se refiere tanto a la parte inicial como a la parte final de una operación. Por lo tanto, permite denegar tanto la exención<sup>20</sup> como la deducción,<sup>21</sup> en determinados casos, incluso a una misma persona. De esta manera, los ingresos tributarios aumentarían con la extensión de la cadena de suministro: cuantas más personas hubiese implicadas, mayores ingresos.

40. También en el presente caso la República de Austria ha liquidado un IVA a la importación frente a Vetsch y, al mismo tiempo, puede denegar a B y K la exención de la transferencia en Austria. A su vez, la República de Bulgaria puede denegar a K y B la deducción del IVA soportado por la adquisición intracomunitaria declarada y, al mismo tiempo, liquidar el impuesto por la entrega realizada en Bulgaria. De esta manera, se obtendrían cuádruples ingresos fiscales por una misma entrega. Sin embargo, como acertadamente señala la Comisión, el perjuicio en el IVA solo se ha producido una vez, concretamente en Bulgaria.

41. El Tribunal de Justicia no ha tenido que resolver hasta ahora si tal gravamen múltiple de una persona es compatible con el principio de neutralidad<sup>22</sup> y si es proporcionado en relación con el objetivo de luchar contra el fraude en materia del IVA. Y tampoco se ha tenido que pronunciar aún sobre eventuales problemas con la prohibición de acumular procedimientos sancionadores.<sup>23</sup> Condicionado por las cuestiones prejudiciales planteadas, hasta ahora el Tribunal de Justicia solo ha tenido que ocuparse, de forma aislada, de las consecuencias para una persona o respecto de una operación.

18 Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48.

19 Sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 39, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

20 Véanse las sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 9 de octubre de 2014, Trauma (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 42, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54.

21 Véanse las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 47; de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartado 62; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 26; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 37, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartados 59 y 61.

22 Véanse las sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57, así como mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 42.

23 Sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), y sentencias del TEDH de 18 de mayo de 2017, Jóhannesson y otros c. Islandia (22007/11), y de 15 de noviembre de 2016, A y B c. Noruega (24130/11 y 29758/11). Véase también Kokott, J.: «Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren», NZWiSt 2017, pp. 409 y ss., especialmente, pp. 414 y 415).

42. Si bien el presente caso podría ser la ocasión de una consideración global, no se puede reprochar a Vetsch, como declarante del IVA a la importación, que debiera haber sabido que estaba facilitando de alguna manera el fraude del IVA planeado por sus mandantes en Bulgaria. Por lo tanto, aquí no se cumplen los requisitos desarrollados por el Tribunal de Justicia para la denegación directa de la exención.

43. De igual manera, tal reproche no se puede basar, por ejemplo (como ha alegado la oficina aduanera ante las preguntas del Tribunal de Justicia en la vista oral), en la sola utilización de un régimen aduanero especial previsto por la normativa del Estado miembro (en este caso, el denominado régimen aduanero 42). Si realmente dicho régimen resulta especialmente proclive al fraude,<sup>24</sup> incumbe al Estado miembro modificarlo o incluso suprimirlo totalmente. Sin embargo, en ningún caso se puede recriminar al sujeto pasivo, *a posteriori*, haberse ceñido a la ley. Por lo tanto, en principio, Vetsch puede «invocar» la exención de la importación.

#### ***b) Vinculación de la exención de la importación con la exención de la posterior entrega intracomunitaria***

44. Por lo tanto, solo cabría denegar a Vetsch la exención de la importación si la denegación de la exención de la posterior entrega intracomunitaria repercutiese también en la exención del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva. Es lo que parece entender el órgano jurisdiccional remitente cuando únicamente pregunta por los requisitos del artículo 138 de la Directiva del IVA.

45. A este respecto, la cuestión aquí decisiva es cómo se ha de entender el requisito del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA según el cual la entrega posterior a la importación, realizada en otro Estado miembro, debe estar «exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138». ¿Depende la exención solamente de que se cumplan, en abstracto, los requisitos de una posterior entrega intracomunitaria exenta? ¿O la persona que realiza la entrega (en este caso, las empresas búlgaras B y K, que realizan la transferencia) debe poder «invocar» también, en concreto, la exención?

46. En el caso de la opción abstracta, la solución no dependerá de la voluntad subjetiva de un tercero. En cambio, con la opción concreta se exigiría, además, que la persona para la cual el declarante aduanero haya realizado la importación en calidad de representante del importador también pueda invocar, en el caso concreto, la exención de la posterior entrega intracomunitaria. A este respecto, las empresas búlgaras (B y K), debido al fraude del IVA posteriormente cometido, no pueden invocar la exención de la entrega intracomunitaria que siguió a la importación, de manera que para Vetsch tampoco estaría exenta la importación con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

47. Si bien el órgano jurisdiccional remitente ha aclarado que un declarante del IVA a la importación como Vetsch, que no tenía ningún conocimiento del fraude del IVA que iban a cometer sus mandantes y a quien se imputa la responsabilidad, dispone de un procedimiento especial para solicitar la condonación de dicho impuesto, la condonación del IVA a la importación requiere necesariamente su previo devengo, de manera que este debe ser examinado en primer lugar.

24 Véase el comunicado de prensa del Tribunal de Cuentas Europeo de 12 de diciembre de 2011 (disponible en: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-11-47\\_es.doc](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_es.doc)).

*c) Consideración abstracta de la exención de la transferencia*

48. Cabe preguntarse si el Derecho de la Unión (en particular, el artículo 201 de la Directiva del IVA) permite también a los Estados miembros disponer el devengo de una deuda del IVA en la persona de un tercero que solo adeuda el IVA (a título solidario) porque el verdadero deudor ha cometido un fraude fiscal, pese a que el tercero (en este caso, Vetsch) ni lo sabía ni debería haberlo sabido. Es lo que sucedería, en efecto, si se vinculase la exención de la importación con la exención de la posterior entrega intracomunitaria en el caso concreto. En definitiva, esto significaría la responsabilidad del tercero al margen de su culpabilidad, tal como prevé el Derecho aduanero.<sup>25</sup>

49. No obstante, si se analiza con detenimiento la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se suscitan ciertas dudas al respecto. Por un lado, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la aplicación de los derechos de aduana y la sujeción al IVA no son operaciones comparables.<sup>26</sup> Por lo tanto, las apreciaciones del Tribunal de Justicia relativas a la normativa aduanera (al contrario de lo alegado por la oficina aduanera en la vista oral) no pueden extrapolarse automáticamente a la interpretación de la Directiva del IVA.<sup>27</sup>

50. Por otro lado, la deuda tributaria del tercero (en este caso, el declarante aduanero) se basa en el presente asunto en el artículo 201 de la Directiva del IVA y, en definitiva, constituye una injerencia en la libertad de empresa consagrada en el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y, en determinadas circunstancias, también en el derecho de propiedad consagrado en su artículo 17. A este respecto, el artículo 52, apartado 1, segunda frase, de la Carta de los Derechos Fundamentales exige que la injerencia sea proporcionada. Por lo tanto, solo se admiten restricciones si son necesarias y obedecen efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por el Derecho de la Unión.<sup>28</sup>

51. Así pues, «no es compatible [con la Directiva del IVA] sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA».<sup>29</sup> Estas consideraciones apuntan en contra de la interpretación concreta del requisito «exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138».

52. Una postura distinta también sería contraria al espíritu y la finalidad de la vinculación de la exención de la importación con la exención de la posterior transferencia intracomunitaria.

53. El objetivo de la exención del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA,<sup>30</sup> tal y como acertadamente ha expuesto la Comisión en la vista oral, reside en la simplificación. Esta consiste en que, merced a la exención de la importación, puede prescindirse de la deducción que, de lo contrario, existiría respecto del correspondiente IVA a la importación devengado [véase el artículo 168,

25 Véanse, en particular, las sentencias de 17 de julio de 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370), apartado 61, y de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros (C-153/94 y C-204/94, EU:C:1996:198), apartado 114.

26 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 56.

27 Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:7), punto 80.

28 Este principio de proporcionalidad lo aplicaba el Tribunal de Justicia incluso antes de la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales: véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 58.

29 Sentencias de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 41; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 41, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 47. En parecidos términos, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16), apartado 55.

30 La cuestión queda sin aclarar aún en la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), y en las conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en ese mismo asunto (C-108/17, EU:C:2018:215).

letra e), de la Directiva del IVA]. De este modo se simplifica para la empresa la circulación transfronteriza de mercancías (en este caso, la importación y posterior entrega intracomunitaria). Y esta finalidad de simplificación también aboga por dar preferencia a la consideración abstracta de la exención de la posterior entrega intracomunitaria.

54. Por otro lado, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las denominadas operaciones fraudulentas, no desaparece la entrega intracomunitaria (siguen cumpliéndose los requisitos necesarios). La única consecuencia es que el defraudador (o bien la persona que sabía o debió haber sabido del fraude) no pueden invocar la exención que, de otro modo, le correspondería.<sup>31</sup>

55. También el espíritu y la finalidad de esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia aboga por una consideración abstracta. De acuerdo con dicha jurisprudencia, la deducción o la exención solo se deniegan en la medida en que a la empresa afectada en el caso concreto pueda hacerse un reproche personal (que conocía el fraude o que no adoptó las medidas que razonablemente le eran exigibles). Solo si está justificado este reproche se puede denegar a la empresa la invocación de las disposiciones tributarias favorables.<sup>32</sup> A este respecto, el Tribunal de Justicia también declaró, en el similar asunto «Enteco Baltic» UAB, que no procede denegar la exención del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA cuando el adquirente ha cometido un fraude del IVA que el importador no debería haber conocido.<sup>33</sup>

56. Lo mismo ha de suceder con los demás terceros. Si tampoco a estos se les puede hacer tal reproche, en mi opinión, tampoco es posible privar al declarante aduanero (como representante del importador) de la exención prevista en el Derecho de la Unión, aunque quien realiza la transferencia en el presente caso no pueda invocar la exención.

57. Por último, a favor de la consideración abstracta, se pueden aducir los propios derechos fundamentales del tercero (véase el punto 50) y el principio de proporcionalidad. Sería contrario a los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad supeditar la exención que corresponde a un sujeto pasivo a la (posterior) conducta de un tercero (véase el punto 51).

58. Dado que no se puede hacer reproche alguno a Vetsch (en su condición de declarante aduanero y representante del importador) a este respecto, ha de poder seguir invocando la exención de la importación. Cosa diferente puede suceder (sin perjuicio del mencionado efecto de acumulación y de exceso de compensación antes mencionados: véanse los puntos 39 y siguientes de las presentes conclusiones) con B y K, que, por este motivo, probablemente no puedan invocar en Austria la exención de la importación.

#### ***d) A título subsidiario: consideración concreta de la exención de la transferencia***

59. No obstante, si el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que la exención de la importación en la persona del representante del importador (en este caso, Vetsch) depende de si la persona que efectuó la posterior transferencia intracomunitaria (en este caso, B y K) puede invocar, en el caso concreto, la exención del artículo 138 de la Directiva del IVA, será necesario examinar si se cumplen en este supuesto los correspondientes requisitos.

31 Véanse los términos empleados por el Tribunal de Justicia: «A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva», en la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 36 y jurisprudencia citada, donde se basa en la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 68.

32 En este momento no procede abordar la cuestión de si la exención de la entrega intracomunitaria y la deducción del impuesto soportado son auténticas disposiciones favorables, ya que no pretenden favorecer a su beneficiario, sino que son expresión del principio legal y condición necesaria para el funcionamiento de un impuesto indirecto sobre el consumo (en este caso, en el lugar de destino). En mi opinión, difícilmente pueden calificarse de favorables unas normas inherentes al sistema y tendentes a la aplicación de una técnica tributaria.

33 Sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 100.

60. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, habría que denegar a B y K la exención de la transferencia intracomunitaria si ellas mismas hubiesen cometido un fraude fiscal o hubiesen sabido o hubiesen debido saber que participaban en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.<sup>34</sup> Sin embargo, no se puede decir que sea así si en el momento de la importación, según el órgano jurisdiccional remitente, los destinatarios búlgaros aún no habían planeado fraude alguno. En ese momento, ni habían cometido un fraude fiscal ni estaban participando conscientemente en tal fraude.

61. Lo importante a este respecto es si el posterior cambio de intención del sujeto pasivo puede llevar retroactivamente a perder la exención (o bien la posibilidad de invocarla). Yo soy partidaria de responder negativamente a esta cuestión, y ello por varias razones.

### 1) Interpretación literal y sistemática de la Directiva del IVA

62. Por un lado, en principio, los cambios posteriores en la intención del sujeto pasivo carecen de efectos retroactivos en la legislación sobre el IVA. Así se pone de manifiesto, por ejemplo, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la deducción, ya que esta no se pierde retroactivamente por el hecho de que la actividad empresarial prevista se abandone antes de empezar (empresa fallida). Por el contrario, por los gastos que se hayan producido en la preparación de una actividad económica se puede seguir ejerciendo el derecho de deducción aunque fracase el inicio de la actividad económica y no se lleguen a producir las operaciones gravadas que estaban previstas.<sup>35</sup> De igual manera, conforme a la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el cambio en la valoración del tipo impositivo aplicable y la correspondiente indicación posterior del IVA en una factura tampoco dan lugar a una deducción retroactiva,<sup>36</sup> sino a una deducción *ex nunc*.

63. Asimismo, a la hora de determinar la base imponible en el marco de una consideración puntual, el artículo 63 y, en cuanto a la transferencia, el artículo 68 de la Directiva del IVA, fijan para el devengo del impuesto el momento de la prestación. Por tanto, este es el momento decisivo para apreciar la exención, el lugar de la prestación o el tipo impositivo aplicable. Así lo ha aclarado el Tribunal de Justicia recientemente en el asunto Kollroß y Wirtl.<sup>37</sup> Asimismo, los supuestos de regularización de los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA presuponen una corrección *ex nunc* en virtud de un cambio en las circunstancias.

64. Por último, como impuesto indirecto, el IVA está destinado a ser repercutido a la contraparte contractual civil, lo cual, en principio, requiere que la cuota del IVA repercutida se conozca en el momento de la prestación y no esté sujeta a su determinación posterior con efecto retroactivo.<sup>38</sup>

### 2) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las operaciones «fraudulentas»

65. Por otro lado, en su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia requiere que el sujeto pasivo participe en una operación que «forme parte» de un fraude del IVA. Si en el momento de la importación y en el de la transferencia aún no se había planeado fraude alguno, no cabe hablar de participación en una operación que forme parte de un fraude en materia de IVA. En ese momento, dada la falta de voluntad del autor de cometer un fraude, falta la necesaria relación con un fraude (planeado) del IVA.

34 Sentencias de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 40, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada.

35 Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), apartado 17, y de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 20.

36 Sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 43, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartado 50: solamente tras la regularización contable se reunieron todos los requisitos materiales y formales que dan derecho a la deducción del IVA. Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Biosafe — Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), puntos 53 y siguientes.

37 Sentencia de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl (C-660/16 y C-661/16, EU:C:2018:372), apartado 48.

38 Véase la sentencia de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl (C-660/16 y C-661/16, EU:C:2018:372), apartado 48, que, en definitiva, rechaza también tal efecto retroactivo en virtud de un fraude posterior.

66. Asimismo, la anterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las denominadas operaciones fraudulentas está claramente concebida para situaciones en que (a diferencia de la presente) desde el principio estaba previsto cometer un fraude fiscal. En general, trata de casos de delincuencia organizada (normalmente, internacional).

67. A este respecto, la existencia de un fraude o de una intención de cometer fraude y, por tanto, la imputabilidad del propio comportamiento en el momento de la entrega (en este caso, de la transferencia) constituye un elemento determinante para denegar la exención y/o la deducción a los autores (y a todos sus «cómplices», es decir, a todos los que lo sabían o deberían haberlo sabido).<sup>39</sup>

### 3) Suficiente reparación del daño en Bulgaria

68. Por último, el perjuicio en el IVA, ocasionado posteriormente en Bulgaria, ya fue compensado con la correspondiente liquidación del impuesto y puede ser objeto de sanción con arreglo al Derecho penal búlgaro.

69. Una «contaminación» retroactiva de la transferencia exenta en Austria (de acuerdo con la postura de la Comisión) no sería ni adecuada ni necesaria (y, por tanto, tampoco proporcionada) para subsanar el daño producido en Bulgaria. Como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en otras ocasiones, de conformidad con el principio de territorialidad, tales ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final.<sup>40</sup> En este caso (como acertadamente ha señalado también la Comisión), ese Estado miembro es Bulgaria, y no Austria.

70. Por tanto, aun en el caso de una consideración concreta de la exención de la transferencia intracomunitaria, estaríamos ante una entrega exenta, de manera que la importación realizada por Vetsch estaría también exenta con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA y lo seguiría estando a pesar del posterior fraude cometido por B y K.

## VI. Conclusión

71. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda conjuntamente a las dos cuestiones prejudiciales del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) del siguiente modo:

«El artículo 143, apartado 1, letra d), en relación con el artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que la remisión a la exención con arreglo al artículo 138 se refiere únicamente a su existencia en abstracto. Por lo tanto, no procede denegar la exención de la importación al declarante del IVA a la importación si solo el destinatario de la mercancía sabía o debería haber sabido que, con la transferencia intracomunitaria, estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.»

<sup>39</sup> Sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 39; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

<sup>40</sup> Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 37.