

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 13 de noviembre de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 — Artículo 45 bis — Requisitos de exención de las entregas intracomunitarias de bienes — Presunción — Pruebas exigidas »

En el asunto C-639/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia), mediante resolución de 18 de septiembre de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de septiembre de 2024, en el procedimiento entre

FLO veneer d.o.o.

y

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Schalin (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Gavalec y Z. Csehi, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno croata, por la Sra. G. Vidović Mesarek, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. A. Koričić, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 138, apartado 1, 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE

relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 10) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre FLO veneer d.o.o. y el Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Departamento Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel; en lo sucesivo, «Ministerio de Hacienda») en relación con la exención de entregas intracomunitarias de bienes del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Directiva del IVA

- 3 A tenor del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio, pero dentro de la Comunidad [Europea], por el vendedor o en su nombre, o por el adquirente de los bienes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) los bienes se entregan a otro sujeto pasivo, o a una persona jurídica no sujeta al impuesto, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes;
- b) el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes está identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación del IVA al proveedor.»

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011

- 4 El artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 dispone:

«1. A los efectos de la aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, se presumirá que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad, en cualquiera de los casos siguientes:

- a) el vendedor indica que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre, y bien se encuentra en posesión de al menos dos de los elementos de prueba no contradictorios enumerados en el apartado 3, letra a), extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquirente, o bien se encuentra en posesión de cualquier elemento individual a que se refiere el apartado 3, letra a), junto con un solo elemento de prueba no contradictorio mencionado en el apartado 3, letra b), de confirmación de la expedición o del transporte que hayan sido extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquirente;
- b) el vendedor está en posesión de:
 - i) una declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre, y en la que se mencione el Estado miembro de destino de las mercancías; dicha declaración escrita indicará: la fecha de emisión, el nombre y la dirección del adquirente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los bienes, el número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y la identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente; y

- ii) al menos dos de los elementos de prueba no contradictorios enumerados en el apartado 3, letra a), extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente, o cualquier elemento individual a que se refiere el apartado 3, letra a), junto con un solo elemento de prueba no contradictorio mencionado en el apartado 3, letra b), de confirmación de la expedición o del transporte que hayan sido extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquiriente.

El adquiriente presentará al vendedor la declaración escrita a que se hace referencia en la letra b), inciso i), a más tardar el décimo día del mes siguiente a la entrega.

- 2. Las autoridades tributarias podrán refutar una presunción realizada en virtud del apartado 1.
- 3. A efectos del apartado 1, se aceptará como prueba de la expedición o del transporte:
 - a) los documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes;
 - b) los documentos siguientes:
 - i) una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes,
 - ii) documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino,
 - iii) un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.»

Reglamento de Ejecución 2018/1912

- 5 Los considerandos 2 a 5 del Reglamento de Ejecución 2018/1912 tienen el siguiente tenor:
 - «(2) La Directiva 2006/112/CE establece una serie de condiciones para eximir del IVA las entregas de bienes en el marco de determinadas operaciones intracomunitarias. Una de esas condiciones es que los bienes tienen que ser expedidos o transportados desde un Estado miembro a otro.
 - (3) Sin embargo, los enfoques divergentes entre los Estados miembros en la aplicación de esas exenciones a las operaciones transfronterizas han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas. Esto es contrario a los objetivos de mejorar los intercambios intracomunitarios y suprimir las fronteras fiscales. Por lo tanto, es importante precisar y armonizar las condiciones en las que pueden aplicarse las exenciones.
 - (4) Como el fraude del IVA transfronterizo está relacionado, sobre todo, con la exención de las entregas intracomunitarias, es necesario especificar las circunstancias en las que debe considerarse que los bienes han sido expedidos o transportados desde el territorio del Estado miembro de entrega.
 - (5) Con el fin de ofrecer una solución práctica a las empresas, al tiempo que garantías a las administraciones tributarias, deben introducirse en el Reglamento de Ejecución [n.º 282/2011] dos presunciones *iuris tantum*.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 6 FLO VENEER es una sociedad mercantil establecida en Croacia que vende troncos de roble. Esta sociedad fue objeto de una inspección fiscal en la que se comprobó que había remitido facturas relativas a la entrega de troncos de roble a un adquiriente en Eslovenia, correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2020.

- 7 En el marco de dicha inspección fiscal, FLO VENEER presentó declaraciones escritas del adquirente, de conformidad con el artículo 45 *bis*, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, así como facturas, documentos que certificaban la expedición de los bienes y cartas de porte (CMR). Estas últimas están contempladas en el Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo hecho en Ginebra el 5 de julio de 1978.
- 8 El 8 de octubre de 2020, el Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Sisak (Ministerio de Hacienda, Administración Tributaria, Agencia de Sisak, Croacia), emitió una liquidación del IVA, al considerar que FLO VENEER se había beneficiado ilegítimamente de una exención del IVA por las entregas de los bienes de que se trata. De la motivación de la liquidación practicada se desprende que, si bien dicho Ministerio no refutó que los bienes hubieran sido efectivamente transportados de Croacia a Eslovenia, consideró que los elementos de prueba aportados por FLO VENEER no demostraban que se cumplieran los requisitos de exención del IVA establecidos en el artículo 45 *bis*, apartado 1, letra b), del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Mediante resolución del Ministerio de Hacienda de 4 de mayo de 2021, se desestimó la reclamación presentada por FLO VENEER contra dicha liquidación.
- 9 FLO VENEER interpuso recurso ante el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente. Este sostiene que, al indicar de forma detallada la documentación relativa a las entregas exentas como entregas intracomunitarias, el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 permite a los sujetos pasivos demostrar más fácilmente que se cumplen los requisitos de exención de una entrega de bienes expedidos o transportados fuera de un Estado miembro pero dentro de la Unión Europea. Dicho órgano jurisdiccional observa que, con arreglo a esta disposición, se presume que concurren los requisitos de exención si las autoridades tributarias no pueden impugnar con éxito tal presunción. Señala que, no obstante, si el sujeto pasivo no dispone de la documentación contemplada en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe demostrar, caso por caso, que se cumplen todos los requisitos exigidos para acogerse a la exención.
- 10 El órgano jurisdiccional remitente observa que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartados 36, 38, 39 y 42, que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.
- 11 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si la exención establecida en el artículo 138 de la Directiva del IVA puede aplicarse aun cuando no se cumplan los requisitos que permiten que nazca la presunción establecida en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Además, se pregunta si, en tal caso, incumbe a la autoridad tributaria examinar el conjunto de los elementos de prueba a fin de determinar si permiten acreditar la existencia de la entrega intracomunitaria.
- 12 En estas circunstancias, el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «¿Deben interpretarse el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, relativo a la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes, y el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, relativo a la prueba de la expedición o el transporte de los bienes a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión, en el sentido de que debe denegarse a un proveedor la exención del IVA cuando no haya acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, o bien, en el supuesto de que el proveedor no disponga de elementos de prueba suficientes para fundamentar la presunción contemplada en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, pero disponga, en cambio, de pruebas del traslado físico de los bienes a partir de un Estado miembro a otro Estado miembro, la autoridad tributaria está obligada a evaluar las pruebas aportadas y determinar la circunstancia relevante a efectos de la exención establecida en el artículo 138 de la Directiva del IVA, a saber, si los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 13 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA y el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, por una parte, una exención del IVA con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA se deniegue únicamente porque no se hayan aportado los elementos de prueba de la existencia de una entrega intracomunitaria recogidos en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y, por otra parte, las autoridades tributarias nacionales se nieguen a apreciar cualquier elemento de prueba que se presente para determinar que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión, fuera de los casos de presunción establecidos en el artículo 45 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.
- 14 El artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone, en esencia, que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio, pero dentro de la Unión, por el vendedor o en su nombre, o por el adquiriente de los bienes, cuando se cumplan ciertas condiciones. Por una parte, los bienes se deben entregar a otro sujeto pasivo, o a una persona jurídica no sujeta al impuesto, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes. Por otra parte, es preciso que el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes esté identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y haya indicado su número de identificación del IVA al proveedor.
- 15 El artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 establece, a efectos de la aplicación de las exenciones que figuran en el artículo 138 de la Directiva del IVA, normas relativas a la entrega intracomunitaria de bienes. En particular, el artículo 45 *bis* de dicho Reglamento de Ejecución dispone, en esencia, que se presumirá que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión en los casos contemplados en su apartado 1, letras a) o b). Así pues, es necesario, en esencia, que el vendedor de los bienes esté en posesión de documentos que cumplan las exigencias específicas mencionadas en esas disposiciones. No obstante, en virtud del artículo 45 *bis*, apartado 2, de dicho Reglamento de Ejecución, una autoridad tributaria puede refutar tal presunción.
- 16 Por lo que respecta a la interpretación literal del artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, procede señalar que este artículo enumera los casos en los que, a efectos de la exención del IVA establecida en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, existe una presunción de que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión. Del tenor del artículo 45 *bis* del citado Reglamento de Ejecución se desprende que este artículo establece los casos en los que se aplica una presunción pero no enumera de manera exhaustiva los elementos de prueba necesarios para acreditar la existencia de una entrega intracomunitaria. Por consiguiente, cuando no se cumplan los requisitos de aplicación de la presunción, las autoridades tributarias están obligadas a apreciar todo elemento de prueba aportado por el vendedor de los bienes a fin de determinar si este ha logrado demostrar que dichos bienes han sido objeto de una entrega intracomunitaria.
- 17 Del mismo modo, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA no supedita la concesión de las exenciones que establece al hecho de que el vendedor disponga de elementos de prueba específicos.
- 18 Esta interpretación se ve corroborada por los objetivos perseguidos por el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y la Directiva del IVA. Por lo que respecta a los considerandos 3 a 5 del Reglamento de Ejecución 2018/1912, que introdujo el artículo 45 *bis* en el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, confirman que la presunción en cuestión se estableció, en esencia, con el fin de facilitar la práctica de la prueba para la aplicación de la exención relativa a las entregas intracomunitarias, y ello en interés de las empresas y de las administraciones tributarias, sin excluir, no obstante, la posibilidad de presentar pruebas distintas de las contempladas a efectos de dicha presunción.
- 19 Es preciso señalar que la consideración, por parte de las autoridades tributarias, de elementos de prueba distintos de los establecidos en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no

se opone a los objetivos del Reglamento de Ejecución 2018/1912 de promover los intercambios intracomunitarios y prevenir el fraude. En cambio, si los vendedores de bienes no pudieran apoyarse en todo elemento de prueba, aquellos que no dispongan de las pruebas a que se refiere el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 quedarían privados de la exención de que se trata a causa del incumplimiento de un requisito formal, aun cuando la entrega intracomunitaria de bienes se hubiera producido efectivamente. De este modo, se menoscabaría el objetivo de promover los intercambios intracomunitarios.

- 20 Asimismo, procede señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA establece la obligación para los Estados miembros de eximir las entregas de bienes que cumplan los requisitos enumerados en dicho artículo. Además, según esa misma jurisprudencia, los requisitos formales no pueden poner en tela de juicio el derecho del vendedor a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria. Del mismo modo, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartados 23, 32, 35 y 36). En este contexto, procede recordar que solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA. Por una parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA. Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartados 38, 39 y 42).
- 21 También se desprende de la jurisprudencia que, a efectos de la exención del IVA, las autoridades tributarias deben tener debidamente en cuenta todos los elementos que obren en su poder, a fin de examinar si dichos documentos pueden justificar, en su caso, la existencia verosímil de una entrega intracomunitaria efectiva (sentencia de 29 de febrero de 2024, B2 Energy, C-676/22, EU:C:2024:186, apartado 36).
- 22 A la vista de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA y el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, se oponen a que una exención del IVA con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA se deniegue únicamente porque no se hayan aportado los elementos de prueba de la existencia de una entrega intracomunitaria recogidos en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y, por otra parte, imponen a las autoridades tributarias nacionales la obligación de apreciar todo elemento de prueba que se presente para determinar que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión, fuera de los casos de presunción establecidos en el artículo 45 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

Costas

- 23 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Séptima) declara:

El artículo 138, apartado 1, 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 (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, y el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del

impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018,

deben interpretarse en el sentido de que,

por una parte, se oponen a que una exención del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1910, se deniegue únicamente porque no se hayan aportado los elementos de prueba de la existencia de una entrega intracomunitaria recogidos en el artículo 45 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución 2018/1912, y, por otra parte, imponen a las autoridades tributarias nacionales la obligación de apreciar todo elemento de prueba que se presente para determinar que los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión Europea, fuera de los casos de presunción establecidos en el artículo 45 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución 2018/1912.

Firmas

* Lengua de procedimiento: croata.