

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 12 diciembre 2012

JUR\2012\400249

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992): Exenciones en entregas intracomunitarias: requisitos: justificación de la existencia de transporte de bienes desde España a otro Estado miembro de la UE realizado por el vendedor: acreditación insuficiente: principio de proporcionalidad: vulneración: inexistencia: liquidación como operación interior procedente.

TRIBUTOS-INFRACCIONES Y SANCIONES: Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias: resolución: requisitos: contenido: motivación: inexistencia: ausencia de justificación suficiente de la culpabilidad: anulación procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 1473/2010

Ponente: Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia - Sección Cuarta- dictó Sentencia, en fecha 16-12-2009, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Cardefon, SL» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 24-05-2007, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido.

El TS **estima parcialmente** el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente; casa y anula la Sentencia de instancia y estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Diciembre de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 1473/2010, interpuesto por la entidad Cardefon, S.L, representada por la Procuradora Doña Amalia Josefa Delgado Cid, contra la sentencia de 16 de Diciembre de 2009 (JT 2010, 162), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso contencioso administrativo 16808/2009, en relación a liquidación practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, Ejercicio 2002 y sanción derivada.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad mercantil "Cardefon, S.L", contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia. de fecha 24 de Mayo de 2007, recaído en las

reclamaciones promovidas por la entidad contra otro de la Dependencia Regional de Inspección en A Coruña, de 29 de Enero de 2004, que confirma la propuesta de liquidación practicada por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2002, por importe de 5.498,31 euros, y contra el acuerdo sancionador de 13 de Septiembre de 2004, derivado de dicha liquidación, por importe de 3.910,9 euros.

La Inspección había incoado, con fecha 22 de Diciembre de 2003, acta de disconformidad en la que se hacía constar que el sujeto pasivo, cuya actividad principal sujeta y no exenta al IVA era la de "comercio al por mayor de bebidas y tabacos", había presentado declaraciones, en el ejercicio 2002, con un resultado de 700.261,69 euros a devolver, al incluir como exentas determinadas ventas destinadas a Portugal como entregas intracomunitarias, sin que en la comprobación se hubiera podido constatar ni las entregas, ni su transporte, ni su entrada en Portugal, por lo que se consideraban estas entregas por importe de 4.409.226,89 euros (330.295.033 pts) como operaciones interiores sujetas al IVA del 16 por 100, que no había repercutido el sujeto pasivo, con el resultado final de que se pasaba de un saldo a devolver solicitado por el sujeto pasivo de 700.261,69 euros a una deuda a ingresar a favor de la Hacienda Pública de 5.214,61 euros.

Por otra parte, tramitado expediente sancionador se dictó acuerdo por el que se impone sanción por infracción grave, graduándose en 75 puntos porcentuales sobre la sanción base por la utilización de medios fraudulentos .

SEGUNDO

Contra la citada sentencia la representación procesal de Cardefon, S.L, preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto con la súplica de que se case y anule la sentencia dictada, estimando el recurso contencioso - administrativo interpuesto.

TERCERO

Admitido el recurso y recibidas las actuaciones en esta Sección, se confirió traslado al Abogado del Estado, que se opuso, solicitando sentencia desestimatoria, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 5 de Diciembre de 2012, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

La parte recurrente articula cuatro motivos de casación contra la sentencia impugnada al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) :

1) En el primer motivo se denuncia la infracción del artículo 62.1 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), en relación con los arts. 24.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva de IVA (LCEuR 1977, 138), y 25.Uno de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) y 13 de su Reglamento (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404), porque la sentencia recurrida ratifica la validez de la liquidación tributaria, negando la exención en el IVA de las entregas intracomunitarias, por no entender acreditado el transporte intracomunitario de las mercancías y su entrega a un operador intracomunitario radicado en Portugal, haciendo propia la interpretación de los hechos que motivan los actos impugnados, cuando, a juicio de la recurrente, es parcial e inconsistente y vulnera los

mencionados preceptos y los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y neutralidad fiscal, en cuanto no toma en consideración la abundante prueba documental aportada, superior a la exigida en el art. 13.2 del Reglamento del IVA (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404) (las facturas estampilladas y firmadas por los adquirentes, los CMR, los modelos 503 y actas notariales), ni el reconocimiento realizado por el actuario en vía penal de que no existían pruebas de que las mercancías litigiosas se hubieran vendido en España, ni la inexistencia de prueba de connivencia del proveedor con los destinatarios portugueses, estimando, en cambio, como hechos concluyentes para negar la prueba del transporte, los considerados por la Inspección, y que fueron los siguientes:

a) Las manifestaciones realizadas por el operador D. Alfredo a la Inspección Fiscal portuguesa, relativas a que fue víctima de un apoderado español, D. Gines , y que jamás había participado en operación mercantil alguna con empresas españolas, sin tener en cuenta que estas declaraciones resultaban interesadas e incongruentes con otras actuaciones.

b) Diversas irregularidades con respecto a la identidad y/o autorizaciones de transportes de las personas y/o empresas transportistas, ajenas a la recurrente y contratadas por los clientes portugueses.

c) Las actuaciones de reconocimiento físico llevadas a cabo por la Administración Tributaria portuguesa varios años después del ejercicio inspeccionado, sin intervención de la interesada, respecto del operador D. Alfredo , en las que no se aprecia la existencia de una infraestructura propia de empresa de almacenaje y/o de transporte, con desconocimiento de que es una práctica habitual dentro del sector de la distribución comercial los fenómenos de subcontratación de almacenaje y transporte.

d) La inexistencia de la empresa Marlotruk, S.L, pese a constar camiones a nombre de la sociedad y la existencia de embargos por parte de la Seguridad Social de Hacienda y de la Consejería de Transportes así como la de la empresa Comibetrans S.L, pese a que consta que se constituyó en junio de 2002.

f) La falta de constancia de que D. Alfredo fuese sujeto pasivo del IVA en Portugal desde el 31 de Diciembre de 1999, y en el año 2001 como operador intracomunitario, cuando desde el 7 de enero de 1999 estuvo de alta en el sistema Vies con otro número de operador de IVA (NUM000), del que fue dado baja el 8 de Abril de 2003 por la Hacienda Portuguesa con carácter retroactivo hasta el día 9 de Enero de 1999, antes las actuaciones de comprobación.

1) Falta de presentación de declaraciones tributarias de IVA por las adquisiciones intracomunitarias en Portugal, circunstancia que no era cierta respecto del segundo operador cuestionado a Hiper Cash And Carry LTDA, con olvido, en todo caso, que el mero impago de tributos por los destinatarios europeos ni implica que las operaciones intracomunitarias no se hayan producido.

El segundo motivo se refiere a la infracción del art. 28 ter. de la Directiva 91/960/CEE , generando indefensión proscrita por el artículo 24 de la Constitución , por cuanto la sentencia impugnada omite cualquier mención relativa a que los clientes portugueses tenían un número de identificación fiscal, atribuido por el Estado portugués que les legitimaba, frente al recurrente como operadores intracomunitarios debidamente validados.

En el tercer motivo se invoca la vulneración de los arts. 4 y 8 del Convenio CMR , suscrito en Ginebra el 19 de Mayo DE 1996 y ratificado por España en 1974 (RCL 1974, 980) ; arts 24 y 25 de la Constitución (RCL 1978, 2836) ; art. 33 de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero (RCL 1998, 545) de la Ley 11/1998, de 26 de Febrero ; 45 , 59.3 y 62.1 del Reglamento de Inspección de 1986 (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) ; y 106 de la Ley

General Tributaria (RCL 1963, 2490), por cuanto la sentencia recurrida no tiene en consideración que los CMR aportados gozan de presunción legal de veracidad, probando que las mercancías fueron entregadas a un operador intracomunitario debidamente validado por la Administración, salvo que la Administración pruebe fehacientemente lo contrario, algo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Finalmente, el cuarto motivo denuncia la conculcación de los arts. 24 y 25 de la Constitución (RCL 1978, 2836); 54 y 127 y siguientes de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246); 33 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545); 49.2.j) del Reglamento de Inspección de 1986 (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) y 77.4 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), porque la sentencia impugnada ratifica la sanción impuesta, con clara vulneración de los principios de tipicidad y de proscripción de la indefensión, puesto que, a juicio de la recurrente, en su actuación está ausente cualquier culpabilidad e, incluso en el caso que se considerase que las entregas de mercancías realizadas no están exentas de IVA, habría que permitirle la rectificación de las cuotas de IVA no repercutidas, no sancionarla.

SEGUNDO

El Abogado del Estado se opone a los motivos del recurso, que, a su juicio, abordan desde distintos ángulos la cuestión relativa a la prueba de los requisitos establecidos para gozar la exención fiscal considerada en los autos sobre entregas intracomunitarias de bienes y, en particular, los requisitos establecidos para justificar el efectivo transporte de los bienes al Estado miembro de destino, recordando que el objeto propio del recurso de casación no es sino preservar la pureza de la ley, para conseguir la igualdad y la seguridad jurídica en su aplicación, lo que justifica la consolidada doctrina de la Sala acerca de la imposibilidad de revisar las consideraciones fácticas y probatorias de la sentencia de instancia, salvo cuando la interpretación se muestre como manifiestamente arbitraria o irrazonable, o conduzca a consecuencias inverosímiles, doctrina que debe tenerse en cuenta en este caso en cuanto que lo que el recurrente pretende no es sino revisar las conclusiones de índole fáctica y probatorios establecidos y razonados fundadamente por la sentencia de instancia, sin haber acreditado en modo alguno que se haya incurrido en conclusiones manifiestamente arbitrarias o irrazonables.

TERCERO

Para abordar el análisis de los motivos de casación conviene recordar la doctrina de la Sala sobre los requisitos precisos para aplicar la exención en las entregas comunitarias de bienes, sentencias, entre otras, de 28 de Enero (RJ 2010, 1364) y 12 de Noviembre de 2010, 7 de Marzo y 5 de Mayo de 2011 y 23 de Marzo de 2012 .

Así, en la sentencia de 26 de Marzo de 2012 (RJ 2012, 4824), casación 2618/2008 declaramos lo siguiente:

" (A) Según relata la exposición de motivos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), la creación del mercado interior en la Unión Europea, con efectos desde el 1 de enero de 1993, supuso la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera.

La creación del mercado interior debería haber traído consigo en el impuesto sobre el valor añadido la desaparición de la distinción entre las operaciones realizadas en un Estado miembro y las realizadas con otros Estados miembros, de tal forma que en ambos casos el gravamen se produjera en el Estado miembro en el que se realizasen, esto es, en el Estado de origen, con repercusión e ingreso allí de las cuotas devengadas por el transmitente.

Los problemas estructurales y las diferencias de tipos existentes en los distintos Estados miembros impidieron la aplicación de ese "régimen definitivo", lo que originó el

alumbramiento de uno "transitorio", que en la mayoría de las operaciones mantiene la tributación por el impuesto sobre el valor añadido en destino, lo que exige la exención de las entregas intracomunitarias en el Estado de origen y su sujeción como adquisición en el de llegada (véanse los puntos 32 y siguientes de las conclusiones presentadas el 13 de enero de 2004 por el abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto Lipjes, C-68/03). De ahí que la entrega de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyan en realidad una sola operación económica, las dos caras de una misma moneda, pese a que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros afectados.

De este modo, las entregas intracomunitarias de bienes se declaran exentas del impuesto sobre el valor añadido cuando se remitan desde un Estado miembro a otro con destino al adquirente, quien ha de ser un sujeto pasivo o una persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega se beneficia de la exención si da lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, en función de la condición del adquirente. Por el contrario, tributa en origen y sin exención si la adquisición no queda sujeta, lo que normalmente ocurre cuando los destinatarios son particulares, que no tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto. En palabras del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en las citadas conclusiones del asunto Lipjes (punto 34), esta ordenación se justifica porque, al pagarse en el país de recepción, la neutralidad del tributo sólo queda garantizada si quien soporta la contribución puede repercutirla o deducirla porque es un sujeto pasivo que utiliza los bienes en actividades efectivamente gravadas y no un consumidor final.

Por ello, toda adquisición gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes, en virtud del artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, presupone una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte, con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva. Así, la dispensa de una entrega intracomunitaria correlativa a una adquisición intracomunitaria sujeta permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

(B) *El "régimen transitorio" que acabamos de describir no ha dejado de plantear problemas; entre ellos destacan dos: (1º) la dificultad de probar el transporte intracomunitario tras la eliminación de las fronteras interiores y con ellas de los documentos expedidos por las autoridades aduaneras, pudiendo aportarse como medio de prueba únicamente, por regla general, las declaraciones de particulares, tal y como apuntó la abogada general Sra. Kokott en el punto 66 de las conclusiones que presentó en el asunto Teleos y otros; y (2º) la aparición de redes de tráfico fraudulento de mercancías o «tramas de impuesto sobre el valor añadido», que aprovechan la exención de las entregas intracomunitarias para operar en el mercado con los márgenes obtenidos por la falta de cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias en el impuesto sobre el valor añadido. Este último problema ha provocado que los Estados miembros extremen los controles de carácter formal para evitar el fraude, que menoscaba sus Haciendas y ocasiona competencia desleal en los mercados.*

*Así las cosas, el artículo 25.1 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), que traspone la Sexta Directiva en esta materia, en la redacción vigente *ratione temporis*, exige que los bienes sean "expedidos o transportados", porque es un requisito inmanente a las entregas intracomunitarias; ahora bien, como no podía ser de otra forma, le resulta indiferente que el transporte se contrate por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre de los anteriores (párrafo inicial).*

Por su parte, el artículo 13 del Reglamento del impuesto (RCL 1992, 2834 y RCL 1993,

404) aprobado en 1992 declara exentas las entregas intracomunitaria de bienes en las que se cumplan las condiciones y los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley (apartado 1), permitiendo que la expedición o el transporte se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho, en particular, si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos o facturas, y si quien lo lleva a cabo es el comprador u otra persona por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura, copia de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación (apartado 2).

En definitiva, el disfrute de la exención examinada requiere demostrar la existencia de un transporte de los bienes desde el territorio español al de otro Estado miembro, demostración que resultará fácil para el vendedor cuando realice el transporte o se lleve a cabo por su cuenta, pues dispondrá de los contratos o facturas expedidos por el transportista. Sin embargo, la prueba será más dificultosa si la conducción de los bienes lo realiza el comprador o alguien en su nombre, pues en esta tesitura el vendedor queda obligado a proveerse del acuse de recibo o del duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, de la copia de los documentos de transporte o de cualquier otro que le permita acreditar el hecho en el que se basa la exención.

Ahora bien, el citado artículo 13.2 del Real Decreto 1624/1992 (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404) no dispone una lista cerrada de medios de prueba susceptibles de acreditar la realidad y la existencia del transporte, sino que acoge «cualquier medio de prueba admitido en derecho». Siendo así, se ha de concluir que dicho precepto, como tampoco el artículo 25 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), no es contrario a la Sexta Directiva, según se infiere la jurisprudencia comunitaria.

(a) La sentencia Teleos y otros, dictada el 27 de septiembre de 2007 (TJCE 2007, 247), en la se abordó un caso similar al presente donde se trataba de acreditar si los bienes allí objeto de entrega y de transporte desde el Reino Unido a otros Estados miembros (Francia y España) habían salido realmente del país expedidor, interpretó los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater , parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en el sentido de que «la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega» (punto 1º de la parte dispositiva).

A lo anterior añadió que el segundo de los preceptos citados de la Sexta Directiva «se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en el fraude» (punto 2º de la parte dispositiva).

Termina diciendo que «el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria [...] puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega comunitaria» (punto 3º de la parte dispositiva).

En la motivación de la sentencia se reconoce que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega comunitaria, pero lo han de hacer respetando los principios generales del derecho comunitario, entre los que figuran los de seguridad jurídica y proporcionalidad (apartado 45).

(b) Por su parte, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (asunto C-184/05 (TJCE 2007, 244)), dejó claro que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones de exención (apartado 26).

(c) La sentencia de 27 de Septiembre de 2007 (TJCE 2007, 243), Collée, asunto C-146/05 recuerda que las medidas que les cabe a los Estados miembros adoptar al amparo del artículo 22.8 de la Sexta Directiva para garantizar la correcta recaudación del tributo y prevenir el fraude fiscal no pueden cuestionar su neutralidad, pieza fundamental del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 26).

(d) Finalmente, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R. (asunto C-285/09 (TJCE 2010, 369)), tras reiterar **(i)** la sujeción de los Estados miembros a los mencionados principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, principio este último que les exige no ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y evitar el fraude (apartado 45) y **(ii)** que corresponde al proveedor de los bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de la exención, incluso las impuestas por la normativa interna para su aplicación correcta y simple y evitar todo fraude fiscal o abusos eventuales (apartado 46), precisa que los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden invocarse válidamente por un sujeto pasivo que participa deliberadamente en un fraude fiscal y que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 54). En relación con el de proporcionalidad, razona que no se opone a que se obligue a un proveedor que participa en el fraude a pagar a posteriori el tributo por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante (apartado 53). Esta última conclusión complementa, al tiempo que es su corolario, el punto 2º de la parte dispositiva de la sentencia Teleos y otros.

De la expuesta jurisprudencia se deduce que:

1º) La adquisición intracomunitaria de un bien se efectúa y la exención de la entrega opera cuando se transmite al adquirente el poder de disposición en calidad de propietario y el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro, abandonando físicamente el territorio de la entrega.

2º) La calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias se ha de efectuar sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

3º) Corresponde al sujeto pasivo que pretende la exención pechar con la carga de la prueba del hecho determinante de la exención.

4º) Pertenece a la competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien lo han de hacer respetando los principios generales de derecho comunitario, en particular los de proporcionalidad y seguridad jurídica, principios que, no obstante, no pueden ser invocados por el sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal.

5º) Es contrario al derecho comunitario obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes con el pretexto de que las correspondientes pruebas

resultaron ser falsas, si adoptó las medidas razonables a su alcance para asegurarse de que la entrega que efectuó no le condujo a participar en el fraude."

CUARTO

Esto sentado, conviene recordar que la Sala de instancia reproduce los fundamentos de la sentencia dictada en 20 de Abril de 2008 , argumentando a continuación lo siguiente para confirmar la liquidación girada y la sanción impuesta:

"CUARTO.- Pues bien, del examen de las actuaciones resulta que la entidad demandante tiene por actividad principal sujeta y no exenta "comercio al por mayor de bebidas y tabacos", figurando de alta en el IAE por epigrafe 612.6. En el ejercicio 2002 declaró como exentas de IVA determinadas ventas destinadas a Portugal como entregas intracomunitarias. La recurrente adquiría bebidas alcohólicas sujetas al impuesto especial, cuya devolución no instó ni en el ejercicio citado ni en los anteriores; la mercancía adquirida no se retira por la actora, sino que permanece en los almacenes de los proveedores o de la sociedad "Snotra", encargándose los compradores portugueses de su transporte. Pese a que la entrega se hace en el almacén y el transporte por tercero, en los CMR es la recurrente quien aparece como expedidora; también en los casos en que el transporte lo realiza el comprador portugués se expiden cartas de porte cuando al coincidir la figura de cargador, transportista y destinatario, no existe contrato de transporte, lo cual sería suficiente para negarle validez a tales CMR. El modelo 503 presenta deficiencias como la ausencia de la fecha de la declaración o registro de control. La información facilitada por la Inspección Regional de la AEAT de Andalucía sobre diversos transportistas domiciliados en dicha Comunidad Autónoma evidencia que el supuesto transporte se realiza por empresas inexistentes, no autorizadas y carentes de vehículos (Marlotruk, S.L., Comibetrans, S.L, Ibérica de Transportes, S.A, Transporte Nacional-Internacional Grupo Camino, S.L.) o por sujetos, cuya actividad así como relación con ciertas empresas participantes en una presunta trama de fraude fiscal en el IVA de los ejercicios 2000 y 2001, están siendo objeto de comprobación.

Frente a tales evidencias no puede ampararse la recurrente en la existencia de facturas, acta de manifestaciones del Sr. Alfredo el 19-11-2002, por cierto, contradichas en su declaración ante la Inspección Portuguesa en la que niega haber efectuado alguna adquisición intracomunitaria, o la eficacia documental de los CMR, que como antes reseñamos carece de validez pues, a través de tales medios, no ha conseguido acreditar que la expedición de la mercancía, de un modo efectivo, lo fuera al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea.

En consecuencia procede declarar la conformidad a Derecho de la liquidación, sin que podamos entrar a valorar las peticiones subsidiarias ajenas al debate sustanciado en vía administrativa y que han de promoverse en expediente al margen del ahora enjuiciado.

QUINTO.- Por último, en cuanto a la sanción cabe, cuando menos, imputarle a la recurrente una actuación negligente pues dado que estamos ante una operación intracomunitaria que conlleva una exención no es suficiente actuar al amparo de una apariencia formal, máxime cuando los CMR son ineficaces, desatendiéndose de la operación desde el inicio pese a presentar ciertas irregularidades que no podía desconocer la actora."

QUINTO

El primer motivo del recurso obliga a determinar si la Sala de instancia ha aplicado la normativa contenida en los artículos 25 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) y 13.2 del Reglamento del Impuesto (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 401) mediante una interpretación que lesiona los principios comunitarios de proporcionalidad, seguridad jurídica y neutralidad fiscal, al analizar las pruebas sobre el transporte de las

mercancias desde España-Portugal.

En lo que atañe al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, conforme al mismo, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude, sentencias, entre otras, de 18 de Diciembre de 1997, Garage Molenheide y otros/ Belgische Staat (asuntos C-286/94, C-304/95, C-401/95 y C-47/96, 11 de Mayo de 2006, Federación of Technological Industries y otros (asunto C-384/04) y 29 de Julio de 2010 , Profaktor Kulesza, Frankawski, Józwiak, Orłowski (asunto C-188/09), habiendo entendido, por otra parte, que un proveedor que participa de propósito en un fraude fiscal no puede invocar en su beneficio los principios del derecho comunitario, sin que, en tal textura, el de proporcionalidad se oponga a que se le obligue a pagar a posteriori el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la entrega que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante. Por el contrario, si no fue así y presenta pruebas que de entrada justifican la entrega, aunque después se demuestre el fraude, el mencionado principio impide reclamarle el tributo si acredita que adoptó las medidas pertinentes para evitar que la entrega condujera o facilitara esa operación torticera.

Pues bien, dado el alcance del motivo, debemos rechazar, ante todo, la oposición que realiza el Abogado del Estado, ya que no se trata aquí de revisar la apreciación de la prueba realizada por la Sala de instancia, sino de decidir si, habida cuenta de sus inferencias fácticas, la conclusión a que llega sobre la no acreditación de la realización efectiva del transporte a Portugal resulta desproporcionada.

La recurrente insiste en que las mercancías vendidas tienen origen real al haber sido adquiridas de proveedores ciertos que repercutieron el correspondiente IVA y que en todos los casos se aportaron las facturas estampilladas y firmadas por los adquirentes portugueses, pero todo ello es insuficiente para admitir la realidad de la recepción de las mercancías y su desplazamiento a Portugal desde los locales de sus proveedores o de la de la empresa de servicios de almacenaje Snotra.

Tampoco pueden tomarse en consideración las cartas de porte (CMR) a efectos de la prueba de la salida de la mercancía, por no estar expedidos los documentos de forma correcta desde el momento que se parte de que el transporte se realizó por cuenta de los compradores portugueses, produciéndose la entrega en los almacenes de terceros (proveedores o prestadores de servicios de almacenamiento), lo que no justificaba la intervención de la recurrente en algunos casos como expedidora, por no figurar en el contrato de transporte, ni la procedencia del documento cuando el cargador, el transportista y consignatario coincidían en la persona del comprador.

A idéntica conclusión se llega respecto del modelo 503 (Documento administrativo simplificado de acompañamiento, a efectos de los Impuestos Especiales) también presentado por la recurrente, pero asimismo insuficiente para acreditar el requisito del transporte de los bienes al territorio de otro Estado miembro, ante las deficiencias apreciadas (la falta de autorización por la autoridad competente del estado miembro de destino con anterioridad al inicio de la circulación y la falta en el reverso del registro de control), todo ello dejando a un lado la falta de solicitud de devolución del Impuesto Especial soportado por las bebidas alcohólicas, que si bien no condiciona la exención del IVA, puede servir como un indicio más de que las mercancías no salieron del territorio español, incidiendo en otro caso en el precio final.

Finalmente, las actas notariales reconociendo las adquisiciones por parte de los compradores tampoco pueden resultar decisivas para suplir las pruebas de la expedición o transporte al país de destino.

Siendo todo ello así, la conclusión a la que llegó la Sala, reforzada por otros datos, no

puede ser considerada como desproporcionada, no habiéndose desconocido los restantes principios invocados, al no haberse acreditado el transporte efectivo a Portugal para el disfrute de la exención.

SEXTO

No mejor suerte ha de correr el segundo motivo, pues la diligencia desplegada por la recurrente para obtener información respecto de la concurrencia de los requisitos necesarios para poder realizar la entrega a operadores intracomunitarios debidamente validados no podía suplir la prueba de que los bienes fueran expedidos o transportados a Portugal y que, en consecuencia, hubieran abandonado el territorio del Estado español.

Asimismo, procede rechazar el tercer motivo toda vez que, como hemos reseñado con anterioridad los CMR aportados no podían servir de prueba del transporte, por las irregularidades detectadas.

SEPTIMO

En cambio, el último motivo que afecta a la sanción, debe ser aceptado, toda vez que el acuerdo no motivó la culpabilidad de la recurrente, al limitarse a señalar que "los hechos con base en los que se formula la propuesta de imposición de sanción se encuentran acreditados en el expediente y los fundamentos de derecho que se aplican en dicha propuesta, tanto para calificar esos hechos como constitutivos de infracción tributaria, como para determinar la cuantía de la sanción correspondiente, son correctos", encontrándonos, en todo caso, ante una incorrecta interpretación de la normativa por la recurrente que le llevó a considerar que la posesión del recibo sellado por el operador intracomunitario era prueba suficiente para acreditar la expedición o transporte al país de destino, habiendo operado de la misma forma en el ejercicio anterior, sin que la Administración pusiera reparos a este modo de proceder en cuanto obtuvo otras devoluciones de IVA, con la simple aportación de las facturas emitidas correspondientes a las ventas intracomunitarias.

OCTAVO

Por lo expuesto, procede estimar parcialmente el recurso y, por las mismas razones, estimar el recurso contencioso administrativo en cuanto a la sanción que se impugna, manteniéndose, en cambio la liquidación practicada, sin que, en virtud del apartado 1 del art. 139 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), se aprecien circunstancias especiales de mala fe o temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO

Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por la entidad Cardefon, S.L, contra la sentencia de 16 de Diciembre de 2009 (JT 2010, 162), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , que se casa y anula, en cuanto a la sanción que confirma.

SEGUNDO

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la citada entidad contra la resolución del TEAR de Galicia de 24 de Mayo de 2007, que se anula, en cuanto a la sanción, confirmándose los restantes extremos.

TERCERO

No hacer pronunciamiento sobre las costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Emilio Frias Ponce** D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallandose celebrando audiencia pública, ante mi la Secretaria. Certifico.