Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 25 de octubre de 2018 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 143, apartado 1, letra d) — Exención del IVA a la importación — Importación seguida de una entrega intracomunitaria — Riesgo de fraude fiscal — Buena fe del sujeto pasivo importador y proveedor — Apreciación — Obligación de diligencia del sujeto pasivo importador y proveedor»

En el asunto C-528/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia), mediante resolución de 28 de agosto de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre

Milan Božičevič Ježovnik

y

República de Eslovenia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. C. Lycourgos y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Sr. Božičevič Ježovnik, por el Sr. J. Ahlin, odvetnik;

– en nombre del Gobierno esloveno, por la Sra. A. Grum, en calidad de agente,

– en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou e I. Kotsoni, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. M. Žebre, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: esloveno.

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 143 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 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 138 de la Directiva del IVA.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Milan Božičevič Ježovnik y la Republika Slovenija (República de Eslovenia) en relación con una liquidación *a posteriori* relativa a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de operaciones de importación de plátanos desde países terceros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3 En virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la [Unión], 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.»

4 El artículo 143 de la Directiva del IVA dispone que:

«1. 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;

[…]

2. La exención prevista en el apartado 1, letra d), se aplicará en los casos en que la importación de bienes está seguida de las entregas de bienes eximidas con arreglo al artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra c), únicamente si en el momento de la importación el importador ha facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación como mínimo la información siguiente:

a) su número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de importación o el de su representante fiscal, deudor del impuesto, asignado en el Estado miembro de importación;

b) el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, al que se entreguen los bienes de conformidad con el artículo 138, apartado 1, […];

c) la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán disponer que la prueba a que se refiere la letra c) se indique a las autoridades competentes únicamente a solicitud de estas.»

5 El artículo 143, apartado 2, de la Directiva del IVA fue introducido por la Directiva 2009/69, cuyo plazo de transposición finalizó el 1 de enero de 2011. Teniendo en cuenta la fecha en que se produjeron los hechos del litigio principal, le son aplicables las dos versiones sucesivas del referido artículo 143.

6 El artículo 201 de la Directiva del IVA tiene el 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.»

Código aduanero

7 De conformidad con el artículo 78 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1) (en lo sucesivo, «código aduanero»):

«1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles *a posteriori* resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.»

8 Los artículos 201 y 204 del código aduanero enuncian diferentes supuestos que dan origen a una deuda aduanera.

Derecho esloveno

9 Con arreglo al artículo 46, apartado 1, de la Zakon o davku na dodano vrednost (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (Uradni list RS, n.º 13/11; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), están exentas del pago del IVA «las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por la persona que reciba los bienes, o por otra persona que actúe por cuenta de ellos, desde el territorio esloveno a otro Estado miembro, cuando los bienes estén destinados a un sujeto pasivo distinto o a una persona jurídica que no sea sujeto pasivo que actúe como tal en dicho Estado miembro».

10 El artículo 50, apartado 1, punto 4, de la Ley del IVA establece que estarán exentas del IVA «las importaciones de bienes expedidos o transportados desde un territorio tercero o un Estado tercero a un Estado miembro distinto del Estado miembro de destino, cuando la entrega de estos bienes efectuada por el importador, según lo dispuesto en el artículo 76, apartado 1, punto 6, de la presente Ley, esté exenta conforme al artículo 46 de la misma».

11 A tenor del artículo 50, apartado 2, de la Ley del IVA:

«La importación de bienes contemplada en el punto 4 del apartado anterior estará exenta del IVA si va seguida de una entrega de bienes exenta con arreglo al artículo 46, puntos 1 y 4, de la presente Ley, siempre que en el momento de la importación el importador facilite a las autoridades aduaneras competentes como mínimo la información siguiente:

a) su número de identificación a efectos del IVA asignado por la administración tributaria en Eslovenia o el número de identificación a efectos del IVA de su representante fiscal, deudor del impuesto, asignado por la administración tributaria en Eslovenia;

b) el número de identificación a efectos del IVA del destinatario de los bienes, al que se hayan entregado conforme a lo dispuesto en el artículo 46, apartado 1, de la presente Ley, asignado en el Estado miembro en el que finalice la expedición o el transporte de los bienes, cuando tales bienes sean objeto de la transacción contemplada en el artículo 46, apartado 4, de la presente Ley;

c) la prueba de que los bienes importados están destinados a ser expedidos o transportados desde el Eslovenia a otro Estado miembro.»

12 El artículo 50, apartado 2, de la Ley del IVA se aplica desde el 1 de enero de 2011. Con anterioridad a esta fecha, el artículo 80 del reglamento de aplicación de dicha Ley, entonces en vigor, imponía requisitos idénticos en cuanto al fondo.

13 A tenor del artículo 76, apartado 1, punto 6, de la Ley del IVA, en caso de importación de los bienes será deudor del IVA «el obligado al pago de la deuda aduanera, conforme a lo dispuesto en la normativa aduanera, o el destinatario de los bienes».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 En el período en que se produjeron los hechos objeto del litigio principal, el Sr. Božičevič Ježovnik ejercía como empresario individual una actividad de importación y distribución de plátanos.

15 Durante el período relevante a efectos del litigio principal, el Sr. Božičevič Ježovnik importó a Eslovenia plátanos procedentes de países terceros. Sobre la base de 30 declaraciones en aduana presentadas en la oficina de aduanas competente de Koper (Eslovenia) entre el 26 de agosto de 2009 y el 26 de enero de 2011, los plátanos importados se incluyeron en el régimen denominado «régimen aduanero 42», que permite su despacho a libre práctica en franquicia de IVA a la importación. Con el fin de demostrar

que los plátanos iban a ser transportados a otro Estado miembro, el Sr. Božičevič Ježovnik presentó declaraciones relativas a la utilización y al destino final con el sello de los destinatarios declarados de las mercancías.

16 El Sr. Božičevič Ježovnik vendió los plátanos importados a compradores establecidos en Rumanía, tras haberse mantenido negociaciones a tales efectos y haberse efectuado los correspondientes pedidos por vía telefónica. Las facturas, incluidas las de pagos a cuenta, y otros documentos se enviaron por correo electrónico, fax o correo postal. Con anterioridad a la conclusión de los contratos, el Sr. Božičevič Ježovnik verificó el número de registro e identificación de los operadores económicos (número «EORI») y la validez de los números de identificación a efectos del IVA de los compradores. Solicitó a estos últimos una declaración que acreditara que se harían cargo del transporte de los plátanos a otro Estado miembro.

17 Una vez recibido el pago de los compradores, el Sr. Božičevič Ježovnik les entregó los plátanos despachados de aduanas en el puerto de Koper, transfiriéndoles de esta forma su propiedad. A continuación, los compradores se hicieron cargo del transporte de los plátanos a Rumanía y del envío de las cartas de porte CMR validadas después de la descarga de la mercancía en el destino final.

18 Con ocasión de un control *a posteriori* de las declaraciones en aduana del Sr. Božičevič Ježovnik, la oficina de aduanas constató que varios compradores rumanos habían sido registrados a efectos del IVA poco antes de la primera entrega y dados de baja del régimen del IVA el mismo día de la entrega. Según la oficina de aduanas, las cartas de porte CMR que el Sr. Božičevič Ježovnik había presentado, a raíz de que se le instara a hacerlo, apenas eran legibles, estaban incompletas y contenían indicaciones insuficientes sobre la fecha y el lugar de descarga de la mercancía. La oficina de aduanas también observó que el valor de venta de los plátanos y el precio pagado por el Sr. M. Božičevič Ježovnik eran idénticos o levemente divergentes, que el peso de los plátanos indicado en las facturas de venta no correspondía a los datos que constaban en las declaraciones de aduana y que las facturas registradas en los libros de contabilidad diferían de las presentadas para la misma mercancía en aduanas y en la administración tributaria.

19 La oficina de aduanas recabó información de la administración tributaria rumana. Según esta última, algunos adquirentes rumanos eran «operadores carrusel», que no ejercían ninguna actividad en la dirección registrada, no respondían a sus llamadas y cuyos directores eran ciudadanos turcos, iraquíes, húngaros o egipcios. Por otra parte, según la administración tributaria rumana, algunos transportistas confirmaron que los plátanos habían sido transportados a un centro de comercio al por mayor en Rumanía, donde se habían procedido a su descarga, e indicaron que habían recibido el pedido de transporte por teléfono y que el pago se había hecho al contado. Añadió que otros transportistas negaron la autenticidad de las firmas que figuraban en los documentos de porte y la existencia de vínculo alguno con los compradores.

20 En vista de lo anterior, la oficina de aduanas consideró que el Sr. Božičevič Ježovnik no había demostrado que los plátanos hubieran salido de territorio esloveno y se hubiesen entregado a los compradores declarados. Asimismo, estimó que el Sr. Božičevič Ježovnik no había actuado con la debida diligencia, no había efectuado las comprobaciones básicas acerca de los compradores y había ignorado la existencia de indicios de fraude del IVA.

21 En consecuencia, mediante resolución de 24 de mayo de 2013, la oficina de aduanas de Ljubljana (Eslovenia) requirió al Sr. Božičevič Ježovnik el pago de 242 949,04 euros en concepto de IVA.

22 Mediante resolución de 30 de septiembre de 2014, el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda, Eslovenia) desestimó la reclamación presentada por el Sr. Božičevič Ježovnik contra la resolución de la oficina de aduanas.

23 El Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de la República de Eslovenia) desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Božičevič Ježovnik contra la resolución del Ministerio de Hacienda. Este órgano jurisdiccional recordó que en caso de incumplimiento de las obligaciones relativas al «régimen aduanero 42» la eventual buena fe del sujeto pasivo no tiene incidencia en el pago del IVA *a posteriori*.

24 El Sr. Božičevič Ježovnik interpuso un recurso de casación ante el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia).

25 Este órgano jurisdiccional se pregunta acerca de las condiciones en las que se puede exigir a un importador el pago del IVA en circunstancias como las del litigo principal.

26 A tal respecto, dicho órgano jurisdiccional precisa que, en aplicación del artículo 201 de la Directiva del IVA, el Derecho esloveno vincula la responsabilidad por el pago del IVA en las operaciones de importación a las disposiciones del código aduanero relativas a la responsabilidad por el pago de los derechos de importación. En este contexto, estima que es necesario determinar si el importador está obligado al pago de la deuda aduanera en virtud del artículo 201 o del artículo 204 del código aduanero.

27 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 56 y 57), el Tribunal de Justicia diferenció entre la responsabilidad del sujeto pasivo por el pago del IVA y la del importador por el pago de las deudas aduaneras. Este órgano jurisdiccional se pregunta si en un supuesto como el del litigio principal el importador es responsable del pago del IVA a igual título que lo es de las deudas aduaneras, aun cuando el comprador se hiciese cargo del transporte del bien y el importador actuara con la diligencia necesaria y de buena fe.

28 En el supuesto de que la responsabilidad del importador por el pago del IVA fuera diferente de la relativa al pago de las deudas aduaneras, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si tal responsabilidad equivale a la del sujeto pasivo que efectúa una entrega intracomunitaria con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA y cómo se debe apreciar, en ese contexto, la buena fe del importador en caso de fraude por parte del comprador.

29 A tal respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en el presente asunto, la exención fue autorizada por la oficina de aduanas a la vista de la información que el importador facilitó en sus declaraciones y tras efectuarse un control previo. Observa que la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), podría interpretarse en el sentido de que esa autorización implica que el importador no estaría obligado al pago del IVA en el supuesto de que un control *a posteriori* revelara irregularidades. A su juicio, esta interpretación restringiría el alcance del control *a posteriori* establecido en el artículo 78 del código aduanero.

30 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el hecho de que se trate de la primera entrada de una mercancía en el territorio aduanero de la Unión exige una especial diligencia por parte del importador.

31 En estas circunstancias, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es responsable del pago del IVA del mismo modo en que es responsable del pago de la deuda aduanera el importador (declarante) que en el momento de la importación solicita la exención del IVA (importación conforme al régimen aduanero 42), por estar destinados los bienes a la entrega en otro Estado miembro, en el supuesto de que posteriormente se acredite que no concurren los requisitos necesarios para la exención?

2) En caso de respuesta negativa, ¿es equivalente la responsabilidad del importador (declarante) a la del sujeto pasivo que realiza una entrega intracomunitaria de bienes conforme al artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA?

3) En este último caso, ¿debe apreciarse de diferente manera el elemento subjetivo respecto al importador (declarante) que pretende abusar del sistema IVA que en el caso de la entrega intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA y, por otro lado, deberá ser más laxa esta apreciación, teniendo en cuenta que, en el marco del régimen aduanero 42, la exención del pago del IVA debe ser autorizada previamente por las autoridades aduaneras o, por el contrario, más restrictiva, dado que se trata de operaciones vinculadas al primer ingreso en el mercado interior de la [Unión] de bienes procedentes de países terceros?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

32 Mediante las tres cuestiones planteadas, que procede examinar de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que cuando el sujeto pasivo importador y proveedor se ha beneficiado de una exención del IVA a la importación, en virtud de una autorización expedida por las autoridades aduaneras competentes tras efectuar un control previo sobre la base de la información facilitada por dicho sujeto pasivo, debe pagar el IVA *a posteriori* si de un control ulterior resulta que no se cumplían los requisitos materiales de la exención.

33 Con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán 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 de dicha Directiva.

34 La exención del IVA a la importación se supedita a la realización ulterior, por el importador, de una entrega intracomunitaria exenta a su vez en virtud del artículo 138 de la Directiva del IVA y depende, por tanto, del cumplimiento de los requisitos materiales establecidos en ese artículo (sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 47).

35 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que en el marco de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes en aplicación del artículo 138 de la Directiva del IVA, por una parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 65, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 48 y jurisprudencia citada). De ello resulta que si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54 y jurisprudencia citada).

36 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, en esencia, que la responsabilidad de un proveedor por el pago del IVA *a posteriori* se aprecia de diferente manera que la del importador por el pago de los derechos de aduana. Así, el importador está obligado al pago de los derechos de aduana devengados por la importación de una mercancía en relación con la cual el exportador cometió una infracción aduanera, aun cuando el importador haya actuado de buena fe y no haya participado en la infracción (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de1997,

Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, apartado 61). Por el contrario, esta jurisprudencia no es aplicable a efectos de dilucidar si, en el ámbito de una operación intracomunitaria fraudulenta, se puede exigir al proveedor el pago del IVA *a posteriori* (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 54 a 57).

37 De lo anterior resulta que, en cuanto respecta a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes con arreglo al artículo 138 de la Directiva del TVA, no estará obligado al pago *a posteriori* del IVA el proveedor que habiendo actuado de buena fe y habiendo adoptado todas las medidas que razonablemente pudieran exigírsele, haya efectuado una operación que formaba parte, sin que él no supiera, de un fraude cometido por el comprador (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 65 a 67).

38 Esta jurisprudencia también se aplica al régimen de exención a la importación de los bienes destinados a una entrega intracomunitaria, conforme a lo establecido en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 94).

39 En efecto, como resulta de la jurisprudencia citada en el apartado 34 de la presente sentencia, la exención a la importación está subordinada a la realización ulterior, por parte del importador, de una entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 138 de la Directiva del IVA. Por tanto, procede tratar las dos operaciones de manera coherente a fin de garantizar la lógica inherente al régimen de exoneración a la importación establecido en el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

40 Pues bien, denegar automáticamente a un sujeto pasivo importador y proveedor, sin tener en cuenta si ha actuado con diligencia, el derecho a la exención del IVA a la importación en el supuesto de que el comprador haya cometido fraude en el ámbito de la ulterior entrega intracomunitaria implicaría la ruptura del vínculo entre la exención a la importación y la exención de la ulterior entrega intracomunitaria. En efecto, como resulta del apartado 37 de la presente sentencia, esta última exención no puede ser denegada automáticamente al proveedor en caso de fraude cometido por el comprador.

41 De lo anterior resulta que no puede deducirse del mero hecho de que, en materia aduanera, el artículo 78, apartado 3, del código aduanero disponga que, «cuando de la revisión de la declaración o de los controles *a posteriori* resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan», que dichas autoridades pueden exigir al sujeto pasivo importador el pago *a posteriori* del IVA a la importación en cualquier circunstancia y sin apreciar si este ha actuado diligentemente y de buena fe.

42 En segundo lugar, ha de señalarse que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, más concretamente, sobre la incidencia que puede tener en el litigio principal el hecho de que la autoridad aduanera competente, tras efectuar un control previo sobre la base de los datos facilitados por el importador en sus declaraciones en aduana, autorizara, en virtud del artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, la exención del IVA a la importación en el territorio de la Unión de mercancías procedentes de un país tercero.

43 A este respecto, procede considerar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la que, por lo demás, hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, el principio de seguridad jurídica se opone a que un Estado miembro que aceptó en un primer momento los documentos presentados por el vendedor en concepto de pruebas acreditativas del derecho a la exención de una entrega pueda posteriormente obligar a dicho vendedor a ingresar el IVA correspondiente a la entrega

con motivo de un fraude cometido por el adquirente del que el vendedor no tenía ni había podido tener conocimiento (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 50, y de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, apartado 75).

44 No obstante, la aplicación de esta jurisprudencia se limita al supuesto de que el sujeto pasivo haya actuado de buena fe y haya adoptado todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para evitar cualquier participación en un fraude fiscal. De ello resulta que dicha jurisprudencia no puede entenderse en el sentido de que el principio de seguridad jurídica se opone a que las autoridades nacionales competentes procedan, observando los plazos aplicables, a un nuevo control destinado a verificar si el sujeto pasivo no tenía y no podía tener conocimiento de un eventual fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, apartados 97 y 98).

45 Así pues, la mera circunstancia de que, en el litigio principal, la autoridad aduanera autorizara la exención a la importación, tras efectuarse un control previo sobre la base de los datos facilitados por el importador en las declaraciones en aduana, no excluye, por sí sola, toda posibilidad de exigir, *a posteriori*, el pago del IVA a la importación si resulta que el importador participó en un fraude fiscal o no actuó con diligencia para evitar tal participación.

46 En consecuencia, compete al órgano jurisdiccional remitente efectuar una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del litigo principal para determinar si el Sr. Božičevič Ježovnik actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para asegurarse de que las operaciones realizadas no le llevaban a participar en un fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 53). A este respecto, procede señalar que, como observó la Comisión Europea, el mero hecho de que los bienes de que se trata fueran previamente importados de un país tercero no justifica la adopción de un enfoque más estricto sobre la responsabilidad del Sr. Božičevič Ježovnik que el que se adoptaría en el ámbito de una simple operación intracomunitaria, conforme a lo establecido en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA.

47 Si el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que, a la vista de los elementos objetivos, el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que las entregas ulteriores a las importaciones controvertidas en el litigio principal estaban implicadas en un fraude cometido por el adquirente y de que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, deberá denegarle el derecho a la exención del IVA a la importación (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54, y de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 42).

48 Por el contrario, si el órgano jurisdiccional remitente concluyera que el sujeto pasivo en cuestión no sabía ni podía saber que las entregas ulteriores a las importaciones controvertidas estaban implicadas en un fraude cometido por el comprador y de que adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, no deberá denegarle el derecho a la exención a la importación.

49 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 143, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que cuando el sujeto pasivo importador y proveedor se haya beneficiado de una exención del IVA a la importación en virtud de una autorización expedida tras un control previo por las autoridades aduaneras competentes a la vista de las pruebas aportadas por dicho sujeto pasivo, este no deberá pagar el IVA *a posteriori* cuando de un control ulterior resulte que no concurrían los requisitos materiales de la exención, salvo que sobre la base de elementos objetivos se establezca que sabía o debería haber sabido que las entregas ulteriores a las importaciones controvertidas estaban implicadas en un fraude cometido por el comprador y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar el fraude, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigo principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en el 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 Novena) declara:

El artículo 143, apartado 1, letra d), 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 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, debe interpretarse en el sentido de que cuando el sujeto pasivo importador y proveedor se haya beneficiado de una exención del impuesto sobre el valor añadido a la importación en virtud de una autorización expedida tras un control previo por las autoridades aduaneras competentes a la vista de las pruebas aportadas por dicho sujeto pasivo, este no deberá pagar el IVA *a posteriori* cuando de un control ulterior resulte que no concurrían los requisitos materiales de la exención, salvo que sobre la base de elementos objetivos se establezca que sabía o debería haber sabido que las entregas ulteriores a las importaciones controvertidas estaban implicadas en un fraude cometido por el comprador y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar el fraude, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas