

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 11 de enero de 2007¹

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial se refiere a cuestiones de interpretación de la Sexta Directiva² relativas a los requisitos aplicables a las obligaciones de prueba para la exención del impuesto en entregas intracomunitarias. Las cuestiones están estrechamente relacionadas con las que plantean los asuntos C-409/04 (Teleos y otros) y C-184/05 (Twoh International), en los cuales también presento hoy mis conclusiones.

de la exención del impuesto para una entrega intracomunitaria. Aunque no es controvertido que dicha entrega haya tenido lugar, el demandante no practicó en tiempo oportuno la anotación contable necesaria según el Derecho nacional, a pesar de conocer la existencia de una entrega intracomunitaria.

II. Marco legal

A. Derecho comunitario

2. En el proceso principal del presente asunto, que se dirime ante el Bundesfinanzhof entre Albert Collée, sucesor legal universal de la sociedad Collée KG (en lo sucesivo, «demandante») y el Finanzamt Limburg an der Lahn (en lo sucesivo, «demandado»), se discute el reconocimiento

3. La Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Sexta Directiva,³ añadió a la Sexta Directiva un nuevo

1 — Lengua original: alemán.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — DO L 376, p. 1.

título XVI *bis* (régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros), que comprende los artículos 28 *bis* a 28 decimocuarto. Estas disposiciones siguen siendo pertinentes, pues desde entonces no se ha promulgado ninguna regulación definitiva de la tributación del tráfico de empresas en el comercio entre Estados miembros.

4. Con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, las entregas intracomunitarias entre dos Estados miembros están exentas del impuesto. El precepto, entre otros extremos, dispone:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5 y en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra a), expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

[...]

5. El artículo 22 de la Sexta Directiva regula las obligaciones formales del deudor tributario y entre otras cosas, en la versión relevante para el presente asunto,⁴ dispone lo siguiente:

«2. a) Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.

[...]

3. a) Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y

⁴ — Véase el artículo 28 *nono* en la versión introducida por la Directiva 91/680 y modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Sexta Directiva y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47).

prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Los sujetos pasivos deberán expedir asimismo factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes a que hace referencia el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, y por las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el artículo 28 *quater*, parte A. El sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos expedidos [...].

c) En la declaración deben figurar también:

— por una parte, el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 28 *quater*, parte A, por las cuales fuese exigible el impuesto durante el período de liquidación.

— [...]

[...]

6. [...]

4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. [...]

b) Los sujetos pasivos identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán también presentar un estado recapitulativo de los adquirentes identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a los que haya entregado bienes en las condiciones previstas en las letras a) y d) de la parte A del artículo 28 *quater* [...]

b) En la declaración deberán figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en su caso, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

7. [...]

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del

impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

B. Derecho nacional

6. Con arreglo al artículo 4, número 1, letra b), de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG están exentas del impuesto las entregas intracomunitarias a las que se refiere el artículo 6 a de la UStG.

7. El artículo 6 a de la UStG define en su apartado 1 la entrega intracomunitaria y en su apartado 3 contiene las siguientes reglas sobre la carga de la prueba:

«El empresario debe acreditar los requisitos de los apartados 1 y 2. El Bundesministerium für Finanzen [Ministerio de Hacienda] podrá determinar mediante un reglamento, con el consentimiento del Bundesrat [Cámara Alta], cómo debe aportar el empresario esta prueba.»

8. Mediante el Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de ejecución del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStDV») se adoptó el reglamento así previsto en el artículo 6 a, apartado 3, segunda frase de la UStG; en el artículo 17 a de aquél se concretan los requisitos de prueba documental para entregas intracomunitarias en los casos de transporte y expedición:

«1. En las entregas intracomunitarias (artículo 6 a, apartado 1, de la Ley), el empresario establecido en el ámbito de aplicación territorial de este Reglamento deberá demostrar documentalmente que él o el adquirente han transportado o expedido el objeto de la entrega a un lugar de la Comunidad situado fuera de dicho territorio. La documentación aportada debe reflejar esta circunstancia de forma inequívoca y fácil de comprobar.

2. En los casos en que el empresario o el adquirente transporten el objeto de la entrega a un lugar de la Comunidad situado fuera del ámbito de aplicación territorial de este Reglamento, el empresario deberá aportar la prueba correspondiente del modo siguiente:

1) presentando el duplicado de la factura (artículos 14 y 14 a de la Ley),

2) presentando un documento comercial de uso común, en particular el albarán de entrega, en el que conste el lugar de destino,

- 3) presentando un acuse de recibo del adquirente o de su delegado, o bien
 - 4) en los casos en que el transporte del objeto se realice a cargo del adquirente, mediante una declaración del adquirente o de su delegado que garantice que el objeto de la entrega es transportado a un lugar de la Comunidad situado fuera del ámbito de aplicación territorial del Reglamento.»
9. El artículo 17 c del UStDV establece asimismo la obligación de prueba contable en las entregas intracomunitarias:
- «1. En las entregas intracomunitarias (artículo 6 a, apartados 1 y 2, de la Ley), el empresario establecido en el ámbito de aplicación territorial de este Reglamento deberá demostrar contablemente el cumplimiento de los requisitos para la exención del impuesto, incluido el número de identificación fiscal del adquirente a efectos del IVA. La contabilidad debe reflejar de forma inequívoca y fácilmente comprobable el cumplimiento de los requisitos.
- 2) el nombre y el domicilio del delegado del adquirente en toda entrega que tenga lugar en el comercio minorista o en una forma usual para el comercio minorista;
 - 3) el sector de actividad o la profesión del adquirente;
 - 4) la denominación comercial y la cantidad del objeto de la entrega, o la forma y el volumen de la prestación equiparable a una entrega, realizada al amparo de un contrato de obra;
 - 5) la fecha de la entrega o de la prestación equiparable a una entrega, realizada al amparo de un contrato de obra;
 - 6) el precio acordado o, en caso de imposición sobre la base del precio cobrado, el precio cobrado y la fecha del cobro;
 - 7) el tipo y el alcance de un tratamiento o transformación antes del transporte o envío a un lugar de la Comunidad situado fuera del ámbito de aplicación territorial de este Reglamento (artículo 6 a, apartados 1 y 2, de la Ley);
2. El empresario deberá anotar regularmente:
- 1) el nombre y el domicilio del adquirente;

- 8) el transporte o expedición a un lugar de la Comunidad situado fuera del ámbito de aplicación territorial de este Reglamento;
- 9) el punto de destino en un lugar de la Comunidad situado fuera del ámbito territorial de aplicación de este Reglamento;

[...]

12. Para obtener el derecho a recibir la comisión de la A-AG, la sociedad concesionaria introdujo en la operación al comerciante de vehículos S, establecido en su entorno cercano en Alemania, el cual se comprometió, a cambio de una contraprestación económica, a comprar pro forma los vehículos de prueba para revenderlos después a B. Con este fin, S facilitó a la sociedad concesionaria unos impresos de factura en blanco que ésta utilizó para expedir facturas a B en nombre de S por el suministro de los automóviles de prueba. A continuación, S dedujo en sus declaraciones provisionales del IVA correspondientes a los meses de julio, agosto y septiembre los impuestos que la sociedad concesionaria le había repercutido por importe de 152.730 DEM.

III. Hechos y cuestión prejudicial

10. Collée KG era en 1994 la sociedad matriz de una sociedad de responsabilidad limitada de venta de vehículos establecida en Alemania (en lo sucesivo, «sociedad concesionaria»), que vendía automóviles de turismo en su condición de concesionaria de la sociedad anónima A (en lo sucesivo, «A-AG»). La sociedad concesionaria tenía derecho a recibir de la sociedad A-AG una comisión únicamente por los automóviles vendidos a compradores situados en su entorno inmediato.

11. En primavera de 1994, la sociedad concesionaria celebró un contrato de compraventa con un distribuidor de vehículos belga B por el cual éste adquiriría veinte automóviles de prueba al precio total de 1.018.200 DEM. B transfirió a la sociedad concesionaria el precio de compra neto y, una vez recibido el dinero por ésta, retiró los vehículos.

13. Tras una inspección extraordinaria efectuada en octubre de 1994, el demandado denegó a S la deducción del impuesto soportado, alegando que S sólo había intervenido formalmente como «testaferro». Cuando esto llegó al conocimiento del demandante, que al principio había tratado la transacción como una operación imponible realizada dentro del territorio nacional, canceló el 25 de noviembre de 1994 las correspondientes anotaciones contables y anotó entonces los ingresos en la cuenta de «entregas intracomunitarias exentas del impuesto». Incluyó seguidamente esta operación, en consecuencia, en la declaración provisional del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a noviembre de 1994.

14. En una liquidación modificada del 12 de febrero de 1998 para el ejercicio de 1994, el

demandado incrementó el volumen de negocios imponible del demandante en 1.018.200 DEM. Al demandante le fue denegada la exención del impuesto por la entrega de los vehículos a B por no haber practicado las necesarias anotaciones contables de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de la respectiva operación.

es indudable basándose únicamente en que el sujeto pasivo no ha practicado en tiempo oportuno la prueba contable exigida a tal fin?

15. Ni la reclamación ni el recurso contra esta resolución prosperaron. El demandante solicita en casación la modificación de la resolución de 1998 de liquidación modificativa del IVA de manera que las operaciones por importe de 1.018.200 DEM sean consideradas exentas del impuesto. Para justificar su petición alega que, si bien al comenzar la inspección en S aún no existían las facturas de la sociedad concesionaria emitidas a B, de la documentación comercial de ésta y de los movimientos de la cuenta se desprende inequívocamente que había tenido lugar una entrega intracomunitaria a B.

16. Por consiguiente, el Bundesfinanzhof remitió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede la administración tributaria denegar la exención fiscal de una entrega intracomunitaria cuya existencia

2) ¿Reviste alguna relevancia para la respuesta a la cuestión el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria?»

IV. Apreciación jurídica

17. Con la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber básicamente si el mero incumplimiento de un cierto requisito formal por el sujeto pasivo —en este caso, la contabilización en tiempo oportuno— puede justificar la denegación de la exención del impuesto para una entrega intracomunitaria. La segunda cuestión pretende precisar si en el caso concreto hay que tener en cuenta una circunstancia relevante añadida —a saber, que el sujeto pasivo inicialmente hubiera ocultado conscientemente la existencia de una entrega intracomunitaria— para decidir sobre el reconocimiento o la denegación de una exención fiscal. La segunda cuestión representa, por tanto, una concreción de la primera y está estrechamente relacionada con ella, de modo

que las dos cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof han de examinarse conjuntamente.

18. El Bundesfinanzhof desea saber en primer lugar si la Sexta Directiva se opone a la práctica de la administración tributaria nacional de considerar que la anotación contable demorada de la existencia de una entrega intracomunitaria –cuya existencia no se discute– comporta por sí sola la denegación de la exención del impuesto.

19. El principio de la exención del impuesto de toda entrega intracomunitaria está consagrado en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. Dicha exención se basa en la idea de que durante la vigencia del régimen transitorio del impuesto comunitario sobre el volumen de negocios, el impuesto sobre el valor añadido como impuesto sobre el consumo ha de seguir recaudándose en el Estado miembro en que tenga lugar el consumo final (principio del país de destino). Por ello, para evitar la doble imposición, la entrega intracomunitaria correspondiente a la adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto debe eximirse del pago del impuesto en el Estado de origen.⁵

20. Hay que señalar, sin embargo, que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición específica sobre la prueba de la existencia de

una entrega intracomunitaria por el sujeto pasivo.⁶ El artículo 22 contiene solamente algunos preceptos generales sobre la contabilidad de los sujetos pasivos, la configuración de las facturas y la declaración del impuesto. Por lo demás, el artículo 22, apartado 8, deja a los Estados miembros el establecimiento de «otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude».

21. Asimismo, los Estados miembros, con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes «en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales».

22. Por tanto, el artículo 28 *quater*, parte A, y el artículo 22, apartado 8, tan solo proponen objetivos, pero ceden a los Estados miembros la configuración concreta de las exigencias formales de prueba respecto a los hechos que eximen del IVA.

23. Esto se basa en la idea de que la Sexta Directiva no pretende armonizar completa-

5 — Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec. p. I-3227), apartado 29, y puntos 24 y 25 de mis conclusiones de 10 de noviembre de 2005 sobre ese asunto. Véanse también mis conclusiones de hoy en el asunto C-409/04 (Teleos y otros, aún no publicadas en la Recopilación), punto 29.

6 — Véase al respecto también el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service (C-395/02, Rec. p. I-1991), apartados 27 y 28, y la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartados 90 y 91.

mente los sistemas del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros, sino que *«tiene por finalidad establecer una base imponible uniforme destinada a garantizar la neutralidad del sistema»*.⁷ Pero, tal como ya estableció el Tribunal de Justicia en su sentencia BP Soupergaz, «el margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva es relativamente amplio». ⁸ El Abogado General Fennelly, por su parte, en sus conclusiones en los asuntos Molenheide y otros y Schmeink & Cofreth, argumentó que, en líneas generales, se puede decir que en los Estados miembros recae «la responsabilidad de administrar la totalidad del sistema del IVA». ⁹

no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos». ¹⁰

25. En esta sentencia se dice también que las medidas de los Estados miembros «no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia». ¹¹ La neutralidad se vería comprometida si se denegara la exención de la entrega intracomunitaria y se tributara también en el Estado de destino como adquisición intracomunitaria, lo que produciría una doble imposición. ¹²

24. Al adoptar medidas para la ejecución de las disposiciones del sistema del impuesto sobre el valor añadido, los Estados miembros han de tener en cuenta no sólo los objetivos fijados en el artículo 28 *quater*, parte A, y el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, sino también el principio de proporcionalidad. Así, el Tribunal de Justicia ha vuelto a subrayar recientemente, en la sentencia Halifax, que «las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude

26. La aplicación concreta del principio de proporcionalidad compete al órgano jurisdiccional remitente, que ha de apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho comunitario. Sin embargo, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar la cuestión de la compatibilidad

7 — Sentencia de 18 de noviembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 42.

8 — Sentencia de 6 de julio de 1995 (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 34.

9 — Conclusiones de 20 de marzo de 1997 en los asuntos Molenheide y otros (citados en la nota 7), punto 41, y conclusiones de 13 de abril de 2000 en el asunto Schmeink & Cofreth (sentencia de 19 de septiembre de 2000, C-454/98, Rec. p. I-6973), punto 18.

10 — Sentencia Halifax y otros (citada en la nota 6), apartado 92. En cuanto al derecho a la deducción del impuesto soportado, véanse también, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfra y otros (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 52, y Molenheide y otros (citada en la nota 7), apartado 48; con respecto al artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, véase la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04 Rec. p. I-4191), apartado 29.

11 — Sentencia Halifax y otros (citada en la nota 6), apartado 92.

12 — Véase la sentencia EMAG Handel Eder (citada en la nota 5), apartado 29, así como los puntos 24 y 25 de mis conclusiones en ese asunto.

para resolver el asunto que le ha sido sometido.¹³

una entrega intracomunitaria se podía constatar inequívocamente.

27. El Derecho alemán dispone en los artículos 17 a y 17 c del UStDV que los requisitos para la existencia de una entrega intracomunitaria deben deducirse «de forma inequívoca y fácilmente comprobable» tanto de los documentos como de la contabilidad. Según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof relativa al artículo 13, apartado 1, segunda frase, del UStDV, que regula los requisitos probatorios de una exportación a un país tercero y contiene una formulación análoga a la de los artículos 17 a y 17 c del UStDV, esta exigencia debe entenderse en el sentido de que los asientos contables han de practicarse «de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de la respectiva operación».

28. En el caso presente, al principio el demandante trató contablemente las entregas efectuadas en los meses de julio, agosto y septiembre de 1994 como entregas sujetas al impuesto en el interior del territorio nacional. En noviembre de 1994, es decir, unos dos meses después de ejecutar la última entrega, realizó un traslado de cuenta y las anotó como entregas intracomunitarias exentas del impuesto, con el consiguiente reflejo en la declaración provisional del IVA correspondiente a noviembre de 1994. Con el argumento de que las anotaciones contables necesarias para la exención no se habían practicado de forma continua e inmediata, el Finanzamt denegó la exención fiscal al demandante, a pesar de que la existencia de

29. El Gobierno alemán defiende a este respecto la opinión de que los requisitos de documentación y contabilidad que prevé el Derecho alemán satisfacen el principio de proporcionalidad. A su juicio, con esto no se pone en entredicho de modo sistemático el derecho a la exención del impuesto de toda entrega intracomunitaria, pues la obligación de prueba contable prevista en los artículos 17 a y siguientes del UStDV persigue un fin expresamente consagrado en el artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, esto es, una recaudación del impuesto fiable y sencilla y la lucha contra el fraude fiscal. En opinión del Gobierno alemán, los artículos 17 a a 17 c del UStDV son necesarios para la consecución de esos fines, especialmente para evitar el fraude de tipo «carrusel» en el ámbito del IVA. Considera que en este contexto es irrelevante si la entrega es inequívocamente intracomunitaria o no.

30. A este respecto cabe observar en primer lugar que en el caso presente no se trata de la interpretación de las disposiciones de la Directiva en relación con las de los artículos 17 a a 17 c del UStDV, sino que se cuestiona la jurisprudencia y la práctica administrativa que se aplican en cumplimiento de esas disposiciones, según las cuales la entrega intracomunitaria ha de probarse contablemente de forma «continua e inmediata».

13 — Véanse, entre otras, la sentencia, de 30 de noviembre de 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165) apartado 19, y la sentencia Molenheide y otros (citada en la nota 7), apartado 49.

31. Tal como se desprende del artículo 22, apartado 8, y del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, es legítimo que los Estados miembros exijan una prueba contemporánea para asegurar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude.¹⁴ Está claro que los Estados miembros pueden prever una protección adecuada de la recaudación fiscal y optar también por fijar exigencias formales, incluso determinadas obligaciones sujetas a un calendario, para combatir la evasión fiscal o el fraude de tipo carrusel en el ámbito del IVA.

32. En el caso que nos ocupa puede quedar en el aire la cuestión de si cabe estipular legalmente determinados plazos concretos para la acreditación documental o contable a fin de permitir la efectiva recaudación del impuesto por un lado y garantizar la seguridad jurídica por otro.

33. Por una parte, la normativa nacional en cuestión no fija ningún plazo concreto: los artículos 17 a y 17 c del UStDV sólo determinan vagamente que los requisitos para la exención deben deducirse «de forma inequívoca y fácilmente comprobable» de la documentación y la contabilidad. Incluso la jurisprudencia del Bundesfinanzhof emanada para concretar estos conceptos, según la cual la citada formulación ha de entenderse como

una obligación sujeta a un calendario y las necesarias anotaciones contables deben practicarse «de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de la respectiva operación», es susceptible de interpretación.

34. Esto ya es de por sí problemático en relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el Derecho comunitario, que según el Tribunal de Justicia han de respetar los Estados miembros al adaptar el Derecho interno a las Directivas.¹⁵ Además, el Tribunal de Justicia ha recalcado en el asunto Halifax que este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que pueda implicar consecuencias financieras.¹⁶

35. Por otra parte, incluso si hubiera disposiciones específicas sobre plazos, éstas deberían en principio dejar la puerta abierta a modificaciones posteriores en la contabilidad en caso de considerar que se trata de una entrega intracomunitaria, pues tales correcciones pueden deberse en determinados casos a motivos que no sean imputables al sujeto pasivo y tampoco tienen por qué dificultar ni poner en peligro necesariamente la recaudación del impuesto. Especialmente si se establecen plazos reducidos se podría garantizar, mediante la previsión de supues-

14 — Véase la sentencia Gabalfrisa y otros (citada en la nota 10), apartado 52.

15 — Sentencia Federation of Technological Industries y otros (citada en la nota 10), apartado 29.

16 — Sentencia Halifax y otros (citada en la nota 6), apartado 72.

tos excepcionales o de restitución o disposiciones similares, que en casos extraordinarios una entrega intracomunitaria efectivamente existente pudiera ser reconocida como tal después de una modificación contable posterior.

36. Sin los correspondientes supuestos excepcionales, el derecho a la exención del impuesto –que la Sexta Directiva quiere proteger precisamente en aras del principio de neutralidad fiscal– se vería sometido a una restricción excesiva. Aun en caso de que la calificación como entrega intracomunitaria se realice con retraso, tiene plena validez el argumento del Abogado General Fennelly sobre la posibilidad de regularizar el IVA ilegítimamente declarado en facturas sobre transacciones nunca efectuadas, según el cual «sería incompatible con el principio de neutralidad fiscal que el Derecho nacional no contemplara ninguna posibilidad de rectificación». ¹⁷

37. Por consiguiente, mientras la legislación no haya establecido plazos concretos ni previsto modificaciones *a posteriori*, al aplicar los artículos 17 a y 17 c del UStDV deberá examinarse en cada caso si concuerda con el principio de proporcionalidad denegar la modificación posterior de la calificación de una entrega.

38. A este fin hay que aclarar en primer lugar, tal como argumenta con razón la Comisión, si efectivamente estamos o no ante una entrega intracomunitaria, pues, si es así, la Sexta Directiva prevé en principio la exención del impuesto, mientras que en caso contrario debe considerarse devengado el impuesto. Así, el Tribunal de Justicia estableció en el asunto *Transport Service NV* que «corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si la entrega debatida en el asunto principal cumple estos requisitos. Si es así, tal entrega no da lugar a devengo de IVA alguno». ¹⁸ Esta declaración de principio contenida en la Directiva no puede quedar anulada por simples exigencias formales de los Estados miembros. Sólo sería posible desviarse de este principio si ello fuera imprescindible para alcanzar los objetivos previstos en las correspondientes disposiciones del Derecho comunitario. Por lo tanto, el argumento del Gobierno alemán de que –siempre que no se haya efectuado la anotación contable en tiempo oportuno– es irrelevante si existe efectivamente una entrega intracomunitaria, no se sostiene.

39. Si se demuestra que realmente existe una entrega intracomunitaria, la exención fiscal se podrá denegar a pesar de todo, en caso de incumplimiento de disposiciones nacionales de naturaleza formal, en la medida en que éstas sirvan a los objetivos perseguidos por la Directiva, a saber, la prevención del fraude

17 — Conclusiones presentadas en el asunto *Schmeink & Cofreth* (citadas en la nota 9), punto 18.

18 — Auto en el asunto *Transport Service* (citado en la nota 6), apartado 19.

fiscal y la correcta recaudación del impuesto y, en particular, la aplicación correcta y simple de los supuestos de exención. Además, las exigencias formales no pueden ir más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar esos objetivos.

40. Por lo tanto habrá que examinar en cada caso si el retraso de la prueba documental tiene consecuencias en la efectividad de la recaudación fiscal o se debe a manipulaciones que de alguna manera pueden poner en peligro la recaudación del impuesto. En cambio, para conseguir los fines expresamente mencionados por el artículo 28 *quater*, parte A, y en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva no es necesario denegar sistemáticamente la exención del impuesto cada vez que hay una demora en la prueba contable.

41. Si se puede constatar sin lugar a dudas la existencia de una entrega intracomunitaria, aunque no se haya producido puntualmente la necesaria prueba contable, hay que observar el principio de exención del impuesto para las entregas intracomunitarias, consagrado en la Sexta Directiva, y aplicar la exención. Para denegar la exención deberá concurrir, aparte del incumplimiento de los requisitos formales impuestos por la jurisprudencia y por la administración tributaria, alguna razón adicional relacionada con los preceptos de la Sexta Directiva, razón que puede consistir en que, a raíz del retraso de los asientos contables, el cálculo correcto o la recaudación correcta del impuesto se vean imposibilitados o sustancialmente entorpecidos.

42. De ello se deduce también la respuesta a la segunda cuestión, en la que el órgano jurisdiccional remitente desea saber si es relevante para la respuesta a la primera cuestión que el sujeto pasivo haya ocultado en un primer momento, de forma consciente, la existencia de una entrega intracomunitaria.

43. De los anteriores argumentos se desprende que, también en este aspecto, de acuerdo con las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la exención del impuesto para entregas intracomunitarias, el criterio determinante son las causas del retraso de la anotación contable y sus repercusiones en la correcta recaudación. Esto lo debe examinar y juzgar en cada caso el órgano jurisdiccional remitente. El hecho de que el sujeto pasivo quisiera utilizar al principio formalmente a una persona interpuesta en su propio país para que la entrega intracomunitaria no se verificara inmediatamente sino más adelante, en el momento de la reventa, no es decisivo por sí solo.

44. Así lo confirman las declaraciones del Tribunal de Justicia en la sentencia *Schmeink & Cofreth* sobre la regularización *a posteriori* del IVA indebidamente facturado: «En los casos en que quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente

facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.» Si se tiene constancia de que quien expide la factura «ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, [la exigencia de que demuestre su buena fe] no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal». ¹⁹

45. Esta argumentación es perfectamente aplicable al caso de la calificación posterior de una operación como entrega intracomunitaria y la correspondiente modificación contable. Si el hecho de que el sujeto pasivo hubiera impedido consciente o inconscientemente la calificación correcta influyera en el reconocimiento de la entrega intracomunitaria, entonces tampoco podría disfrutar de la exención aun en el caso de que su conducta no hubiera puesto en peligro efectivamente la recaudación del impuesto. La denegación de la exención se convertiría así en un instrumento de sanción del ocultamiento inicial de la entrega intracomunitaria, cosa que iría más allá de la finalidad legítima de los requisitos de forma.

46. Tal como ya se ha expuesto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente valorar el caso concreto a la luz de estas indicaciones y

en consideración de todas las circunstancias relevantes. En especial, deberá evaluar con arreglo a todo lo dicho si el hecho de que la contabilidad no se realizara en tiempo oportuno puso en peligro la recaudación del impuesto.

47. Por ejemplo, puede tener importancia el hecho de que la comprobación de una operación suele ser más difícil cuanto más alejada esté en el tiempo. Por el contrario, cuanto más breves son los plazos establecidos, tanto mayor es la importancia de poder tener en cuenta las modificaciones posteriores. Asimismo, en el marco de la apreciación del caso concreto puede tenerse en cuenta en qué medida el propio sujeto pasivo es responsable de la demora contable.

48. El caso presente tiene la particularidad de que la proyectada maniobra con testaferreros no guardaba relación con una hipotética evasión de impuestos, sino que debía servir para obtener una comisión. ²⁰ A diferencia de los supuestos típicos, en este caso no se simuló la existencia de una entrega intracomunitaria que no había tenido lugar, ²¹ sino

19 — Sentencia citada en la nota 9, apartados 58 y 60.

20 — Según el contrato de concesión, la sociedad concesionaria no habría tenido derecho a percibir la comisión, si bien no está claro hasta qué punto en aquel momento las cláusulas correspondientes del contrato eran compatibles con la legislación en materia de competencia.

21 — Véanse acerca de estos supuestos las conclusiones Teleos y otros (citadas en la nota 5).

que —por razones irrelevantes desde el punto de vista fiscal— se ocultó una entrega de ese tipo. En efecto, consideradas las circunstancias en su conjunto, la interposición de un testafarro carecería de influencia sobre la cuantía de los impuestos recaudados. La entrega intracomunitaria simplemente se habría trasladado de la sociedad concesionaria a S, que habría podido deducir por su parte los pagos a cuenta del impuesto y reclamar la exención de la entrega intracomunitaria.

49. En cuanto a una eventual responsabilidad por la demora de la prueba contable, habría que examinar asimismo en qué medida debía haber sabido el demandante que la interposición de S sería valorada por la administración tributaria como un negocio ficticio o que S sería tratado como un testafarro. El mero hecho de que S no hubiera suministrado por sí mismo el objeto de la entrega a B y el demandante hubiera emitido las facturas en nombre de S no permite deducir que semejante maniobra «artificial» no pueda ser valorada como una operación sujeta al impuesto. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para juzgar si se ha producido una operación sujeta al impuesto ha de atenderse únicamente a criterios objetivos. En cambio, la calificación fiscal de la entrega no depende de la intención del sujeto pasivo ni de la finalidad de la entrega.²²

50. En conclusión, hay que responder a la primera cuestión que la Sexta Directiva se opone a la práctica de la administración tributaria nacional consistente en denegar la exención fiscal de una entrega intracomunitaria cuya existencia es indudable basándose únicamente en que el sujeto pasivo no ha practicado las preceptivas anotaciones contables de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de las respectivas operaciones.

51. En este contexto, el hecho de que el sujeto pasivo pudo querer posponer la entrega intracomunitaria a una operación ulterior dentro de una cadena de entregas sucesivas mediante la interposición de un testafarro en el interior del país, sin que la administración tributaria reconociera la intervención de la persona interpuesta, por considerar que aquella constituía un negocio ficticio (cuestión 2), no es el único factor determinante. Antes bien, si el Estado miembro no ha fijado ningún plazo legal para la constitución de la prueba, la decisión sobre la exención del impuesto para una entrega intracomunitaria deberá tomarse teniendo en cuenta todas las circunstancias que inciden en el caso concreto. A este respecto, es decisivo determinar, en particular, si el sujeto pasivo incurrió en responsabilidad por la demora de la constitución de la prueba y si la demora en la realización de la anotación contable puede poner en peligro la recaudación del impuesto.

²² — Véase la sentencia *Halifax* y otros (citada en la nota 6), apartados 56 a 60, la sentencia de 12 de enero de 2006, *Optigen* (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), apartados 44 y 45, y la sentencia de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling* (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), apartado 41.

V. Conclusión

52. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales:

- «1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, se opone a la práctica de la administración tributaria nacional consistente en denegar la exención fiscal de una entrega intracomunitaria cuya existencia es indudable basándose únicamente en que el sujeto pasivo no ha realizado las preceptivas anotaciones contables de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de las respectivas operaciones.
- 2) Si el Estado miembro no ha previsto ningún plazo legal para la constitución de la prueba, la decisión sobre la exención del impuesto para una entrega intracomunitaria deberá tomarse teniendo en cuenta todas las circunstancias que inciden en el caso. A este respecto, es decisivo determinar, en particular, si el sujeto pasivo incurrió en responsabilidad por la demora de la constitución de la prueba y si la demora en la realización de la anotación contable puede poner en peligro la recaudación del impuesto.»