

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PEDRO CRUZ VILLALÓN
presentadas el 29 de junio de 2010¹

I. Introducción

1. El Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo federal) plantea en este asunto al Tribunal de Justicia una cuestión de interpretación de la Sexta Directiva del IVA² en relación con la exención de entregas intracomunitarias.

la calificación fiscal que, a la luz de la Sexta Directiva, se haga de la operación. Las presentes conclusiones habrán de centrarse, sin embargo, en esa calificación fiscal, con abstracción de sus eventuales consecuencias sancionadoras.
2. Más concretamente, se trata de saber si el Estado miembro de origen de las mercancías puede considerar no exento del impuesto al vendedor sujeto pasivo radicado en ese Estado de origen que, pese a haber realizado efectivamente una entrega intracomunitaria, ha ocultado ciertos datos relativos a la operación, facilitando así al comprador radicado en el Estado miembro de destino la evasión del impuesto.
3. La cuestión se ha planteado en el marco del proceso penal abierto contra el Sr. R., al entender el Bundesgerichtshof que la condena (de la que conoce en casación) depende de
4. Existe ya una nutrida jurisprudencia inspirada en el objetivo de lucha contra el fraude y las conductas abusivas, frecuentes tanto el uno como las otras en un sistema tan complejo como es el del IVA. Ahora bien, en el desarrollo de esa jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha tenido también buen cuidado en conciliar el objetivo de la lucha contra el fraude con el respeto a los principios básicos del IVA, articulando respuestas proporcionadas y adaptadas a cada caso.
5. Conviene, sin embargo, advertir que, en el presente caso, la respuesta que el sentido común acaso podría a primera vista imponer (privar al sujeto pasivo de mala fe de una ventaja fiscal) no resulta confirmada a la luz de un análisis detallado de los principios que rigen el funcionamiento del IVA. En suma, y adelantando mi propuesta, considero que el resultado sancionador reconocidamente

1 — Lengua original: español.

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»)

deseable habrá de obtenerse por otros medios más proporcionados y en todo caso más respetuosos con el sistema que preside e inspira al impuesto.

es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1».

II. El marco jurídico

8. El artículo 28 *quater*, parte A, declara exentas del impuesto las entregas intracomunitarias, en los siguientes términos:

A. El derecho comunitario

6. La Directiva 91/680/CEE del Consejo³ introdujo en la Sexta Directiva un nuevo título XVI bis, relativo al «régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», creando el hecho imponible «adquisición intracomunitaria», así como la exención de las «entregas intracomunitarias».

«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:

7. Su artículo 28 *bis*, que abre este título, dispone en su apartado 1, letra a), que están sujetas al impuesto sobre el valor añadido «las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, 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.

3 — Directiva 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 (DO L 376 p. 1).

(...)

B. El derecho alemán

1. La ley penal

9. De conformidad con el artículo 370, apartado 1, número 1, de la Abgabenordnung (Ley general tributaria; en lo sucesivo, «AO»),⁴ incurre en responsabilidad penal, pudiendo ser condenado a una pena de hasta cinco años de prisión o a una multa penal quien haga declaraciones incorrectas o incompletas a las autoridades tributarias sobre hechos fiscalmente relevantes, y reduzca así su carga fiscal u obtenga con ello para sí o para terceros ventajas fiscales indebidas.

10. Según el Bundesgerichtshof, este precepto de la AO constituye una ley penal en blanco que no contiene todos los elementos del tipo penal, por lo que ha de completarse con las disposiciones del derecho tributario material, en el que se especifican los hechos que son fiscalmente relevantes y los requisitos para que se devengue un impuesto. Considera, en consecuencia, que «el devengo del impuesto es un presupuesto del tipo de la evasión penal de impuestos».

2. La legislación tributaria

11. El artículo 1, apartado 1, número 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»)⁵ declara sujetas a IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

12. Por su parte, sin embargo, el artículo 4, apartado 1, letra b), de la UStG incorpora la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, disponiendo que las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG están exentas en caso de entrega intracomunitaria.

13. El artículo 6a, apartado 1, de la UStG enumera los requisitos necesarios para que una entrega pueda calificarse como intracomunitaria a estos efectos. Entre otras cosas, exige que el empresario o el comprador transporte o expida el objeto de la entrega al resto del territorio comunitario (número 1), y que la adquisición del objeto de la entrega por el comprador esté sujeta en otro Estado miembro a las disposiciones del impuesto sobre la cifra de negocios (número 3).

14. Con arreglo al artículo 6a, apartado 3, de la UStG, corresponde al empresario acreditar el cumplimiento de los requisitos de los apartados 1 y 2.

4 — BGBl. 1976 I, p. 613, y 1977 I, p. 269.

5 — BGBl. 1993 I, p. 565.

15. Estas obligaciones de prueba se regulan de forma más detallada en los artículos 17a y 17c del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de ejecución de la UStG; en lo sucesivo, «UStDV»).⁶ El artículo 17a del UStDV introduce una prueba documental al disponer que el empresario debe demostrar, mediante los comprobantes adecuados, que el objeto de la entrega ha sido transportado o expedido al resto del territorio de la Unión. El artículo 17c del UStDV concreta las obligaciones del empresario en relación con la contabilidad en materia de entregas intracomunitarias, estableciendo que debe acreditarse contablemente el cumplimiento de los requisitos de la exención que se desprenden del artículo 6a de la UStG, en particular el nombre y el domicilio del comprador y su número de identificación a efectos del IVA.

16. Por otra parte, el artículo 18a, apartado 1, párrafo primero, de la UStG impone al empresario nacional que haya realizado entregas intracomunitarias exentas la obligación de presentar al Bundeszentralamt für Steuern (Autoridad tributaria federal) un resumen en el que conste, entre otros datos, el número de identificación a efectos del IVA del adquirente. Y, de acuerdo con el artículo 18b, párrafo primero, de la UStG, el empresario debe declarar las bases imponibles de sus entregas intracomunitarias a la administración tributaria competente para su empresa.

III. El litigio principal y la cuestión prejudicial

17. El acusado, Sr. R., de nacionalidad portuguesa, era el administrador de una sociedad alemana dedicada al comercio de coches de lujo. Con arreglo a los hechos declarados probados, desde 2001 vendió más de 500 vehículos al año,⁷ en su mayoría a empresas de compraventa de coches establecidas en Portugal.

18. A partir de 2002, el acusado llevó a cabo una serie de manipulaciones contables, disimulando la identidad de los verdaderos compradores de los vehículos para así facilitar a las citadas empresas evadir en Portugal el pago del IVA. Esto le habría permitido, además, vender los coches a un precio que, en otras condiciones, no hubiera podido exigir, obteniendo importantes beneficios.

19. La referida manipulación consistió concretamente en la emisión de facturas falsas a nombre de compradores ficticios, los cuales figuraban como destinatarios de las entregas. Estas facturas indicaban en cada caso la razón social del supuesto comprador, su número de identificación a efectos del IVA, la designación del vehículo (que en realidad se entregaba a otro comprador), el precio de la compra y la mención «entrega intracomunitaria exenta

6 — BGBl. 1999 I, p. 1308.

7 — El abogado del Sr. R. confirmó en la vista que se trataba de vehículos de segunda mano. Si se tratara de «medios de transporte nuevos», sería de aplicación el artículo 28 quater, parte A, letra b), de la Sexta Directiva, en lugar de la letra a) del mismo artículo.

del impuesto con arreglo al artículo 6a de la UStG». De esta forma, se generaba la impresión de que el falso comprador pagaría el IVA por esa adquisición intracomunitaria en Portugal.

20. Dichos compradores aparentes (o «ficticios») eran empresas reales radicadas en Portugal. En unos casos, habrían consentido la utilización de su razón social para estos fines, y en otros no habrían tenido conocimiento de ello.

21. Por su parte, los verdaderos compradores de los vehículos en cuestión vendieron éstos a compradores finales particulares en Portugal, ocultando a las autoridades de este país la existencia de una previa adquisición intracomunitaria. De esta forma, parecen haber eludido pagar el IVA que la adquisición intracomunitaria devengaba. Por lo demás, las verdaderas relaciones comerciales fueron ocultadas por medio de medidas adicionales: siempre que en el momento de la entrega era conocido ya el comprador final, el acusado expedía los documentos de circulación del vehículo a nombre del mismo, emitiendo otra falsa factura más en la que ese comprador final figuraba como destinatario, y añadiendo la observación (indebida) de «tributación del margen beneficiario con arreglo al artículo 25a de la UStG».

22. En 2002, la empresa del Sr. R. vendió y entregó así 407 vehículos, por valor de 7.720.391 euros; y en 2003, 720 vehículos por

valor de 11.169.460 euros. Todas estas operaciones fueron declaradas en Alemania como entregas intracomunitarias, exentas por tanto del impuesto en las declaraciones anuales del IVA correspondientes. En los resúmenes que, junto a las declaraciones tributarias, debía entregar al Bundeszentralamt für Steuern, el acusado indicó como partes contratantes a los compradores ficticios especificados en las facturas, con el propósito de evitar que los verdaderos compradores pudiesen ser identificados en Portugal mediante el sistema de intercambio de información sobre el IVA.

23. Iniciado un proceso penal, el acusado ingresó en prisión preventiva el 30 de enero de 2008. Por sentencia de 17 de septiembre de 2008, el Landgericht Mannheim (tribunal regional de Mannheim) condenó al Sr. R. a una pena conjunta de tres años de prisión por dos delitos de evasión de impuestos. A juicio del Landgericht, las entregas falseadas dirigidas a Portugal no son entregas intracomunitarias en el sentido del artículo 28 *quater* de la Sexta Directiva y, por tanto, no están exentas del IVA. Mediante la manipulación documental y contable declarada probada se produjo una reducción tributaria en Portugal que distorsiona la competencia intracomunitaria, lo que constituye un abuso deliberado de la normativa comunitaria, justificando que se deniegue la exención fiscal en Alemania. Al incumplir, en consecuencia, su obligación de recaudar el IVA por dichas entregas,

de abonarlo a la Administración tributaria alemana y de incluirlo en sus declaraciones anuales del impuesto, el Sr. R. incurrió en un delito de evasión fiscal.

24. El Sr. R. ha impugnado esta condena por medio de un recurso de casación ante el Bundesgerichtshof. En dicho recurso ha alegado que el Landgericht no calificó correctamente las operaciones, pues los vehículos fueron efectivamente entregados a empresas adquirentes en Portugal, por lo que se trataría de entregas intracomunitarias exentas. Considera el Sr. R. que las medidas de encubrimiento dirigidas a evitar la tributación de la adquisición en Portugal carecen de relevancia a efectos de la calificación fiscal, en Alemania, de dicha entrega, y que la recaudación del impuesto en Alemania no se puso en peligro en ningún momento, pues dicho IVA correspondía a Portugal como país de destino de los bienes.

25. Por medio de su cuestión prejudicial, la Sala Primera de lo Penal del Bundesgerichtshof, que conoce del citado recurso de casación, expone que la solución del litigio depende de la interpretación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. En su opinión, este precepto debe interpretarse en el sentido de que «a todos los implicados en una o más operaciones dirigidas a la evasión de impuestos debe denegárseles las ventajas fiscales dispuestas en general para las operaciones concretas, siempre que el sujeto pasivo correspondiente sea consciente de la práctica abusiva o fraudulenta y participe en ella». Así resultaría, a juicio de la Sala, de la prohibición de prácticas abusivas consagrada

en el Derecho comunitario, aplicable también al IVA, por una parte; y de la interpretación teleológica del citado artículo de la Sexta Directiva, por otra.

26. El Bundesgerichtshof considera, a estos efectos, que existe ya una jurisprudencia suficientemente clara del Tribunal de Justicia en este sentido, razón por la cual, en dos casos similares, ha entendido que no concurre la exención del impuesto a supuestas entregas intracomunitarias, al haber colaborado el empresario alemán de forma colusoria con el comprador extranjero a fin de facilitarle la evasión de impuestos, con el resultado de haber calificado su conducta como delito.⁸

27. Ahora bien, es de tener en cuenta que, de forma paralela, en el marco de un procedimiento fiscal que se sigue contra el Sr. R. por los mismos hechos, el Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal fiscal de Baden-Württemberg) ha formulado ciertas dudas acerca del anterior planteamiento del Bundesgerichtshof en relación con la no procedencia de la exención.⁹ En opinión de aquél, no entra aquí en juego la prohibición comunitaria de abuso, ya que las operaciones

8 — Se trata de las resoluciones de 20 de noviembre de 2008 (asunto 1 StR 354/08) y de 19 de febrero de 2009 (asunto 1 StR 633/08). La primera de estas dos resoluciones ha sido impugnada ante el Bundesverfassungsgericht (Tribunal constitucional federal) que, mediante una decisión de 23 de julio de 2009 (asunto 2 BvR 542/09) ha suspendido la ejecución de la pena de prisión impuesta hasta su decisión definitiva, indicando que no cabe a priori excluir en este caso una violación del artículo 103, apartado 2, de la Ley fundamental (principio de legalidad penal).

9 — Resolución de 11 de marzo de 2009; asunto 1 V 4305/08.

en cuestión tendrían una explicación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales y, además, los principios de neutralidad y de territorialidad del IVA se opondrían al citado planteamiento del Bundesgerichtshof. El Bundesfinanzhof, por su parte, ha manifestado compartir estas dudas en su decisión de 29 de julio de 2009, por la que se resuelve un incidente de suspensión.¹⁰

- b) ha efectuado maniobras dirigidas a ocultar la identidad del verdadero adquirente, a fin de posibilitar a éste o a un tercero la evasión del impuesto sobre el valor añadido?»

28. Es a la vista de esta diferencia de opiniones con la jurisdicción fiscal, y dado que la calificación de la conducta del acusado como delictiva depende de la procedencia o no de la exención del IVA,¹¹ como el Bundesgerichtshof ha estimado necesario plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Ha de interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la [Sexta Directiva] en el sentido de que se ha de denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido a las entregas de bienes en el sentido de esa disposición cuando, pese a haber sido efectivamente realizada la entrega, existen circunstancias objetivas que permiten afirmar que el vendedor sujeto pasivo:

- a) sabía que con la entrega participaba en una venta de productos destinada a evadir el impuesto sobre el valor añadido, o

IV. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

29. La petición prejudicial se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 24 de julio de 2009.

30. Han depositado observaciones escritas el Sr. R. y el Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, así como la Comisión y los Gobiernos de Alemania, Grecia e Irlanda.

31. En la vista, celebrada el 5 de mayo de 2010, han comparecido para formular oralmente sus alegaciones los representantes del Sr. R., del Generalbundesanwalt, de la Comisión y de los Gobiernos de la República Federal de Alemania, Irlanda y Grecia.

V. Consideraciones preliminares

32. Con su cuestión prejudicial, planteada en el marco de un proceso penal por evasión

¹⁰ — Asunto XI B 24/09, DStR 2009, p. 1693.

¹¹ — Si la operación constituye una entrega intracomunitaria exenta, las declaraciones falsas sobre los adquirentes no serían constitutivas de infracciones penales, sino de simples infracciones administrativas, castigadas con una multa de hasta 5.000 euros (artículo 26a, apartado 2, de la UStG).

fiscal, el Bundesgerichtshof quiere saber si, en aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, ha de denegarse la exención del IVA prevista en dicho precepto cuando haya habido efectivamente una entrega intracomunitaria, pero el vendedor haya realizado ciertas actividades que pueden considerarse claramente fraudulentas. En particular, en los propios términos de la cuestión, «si sabía que con la entrega participaba en una venta de productos destinada a evadir el IVA» (a), o «si ha efectuado maniobras dirigidas a ocultar la identidad del verdadero adquirente, a fin de posibilitar a éste o a un tercero la evasión del IVA» (b).

33. La solución del litigio principal depende ciertamente de la interpretación que se haga de este precepto, pues la conducta del Sr. R. (que habría manipulado su contabilidad y presentado documentos y declaraciones falsas a las autoridades fiscales alemanas) sólo puede ser calificada como delito si previamente se puede alcanzar la conclusión de que no procede la exención;¹² en otro caso, con arreglo al Derecho nacional, sus declaraciones falsas serían constitutivas de simples infracciones

12 — Según los datos aportados por el Bundesgerichtshof, ni el tipo penal (artículo 370 de la AO) ni la ley alemana sobre el IVA (artículos 4 y 6a de la UStG) contemplan expresamente una actuación fraudulenta como la que aquí está en causa, ni prevén las consecuencias que penal o fiscalmente hayan de atribuirsele: el artículo 370 de la AO no permite tipificar como delito las manipulaciones y ocultaciones efectuadas por el Sr. R. si la operación estaba exenta de IVA, y el tenor literal de la UStG no es suficiente para declarar improcedente la exención en este caso.

administrativas, castigadas con una multa de hasta 5.000 euros (artículo 26a, apartado 2, de la UStG).

34. El Bundesgerichtshof viene considerando, y así lo sostiene en el planteamiento de su cuestión, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es clara y permite considerar improcedente la exención, pero conviene inmediatamente señalar que el Finanzgericht Baden-Württemberg (y el propio Bundesfinanzhof) han mantenido lo contrario en el marco de un procedimiento fiscal paralelo que se sigue contra el Sr. R. Por otra parte, no es improcedente recordar que el Bundesverfassungsgericht ha suspendido la ejecución de una pena impuesta por el Bundesgerichtshof en otro caso parecido, indicando que no cabe *a priori* excluir una violación del artículo 103, apartado 2, de la Ley fundamental (principio de legalidad penal).

VI. Sobre la alegada inadmisibilidad de la cuestión prejudicial

35. A la vista de lo anterior, el Sr. R. sostiene en su escrito la «naturaleza hipotética» de la cuestión prejudicial, que se derivaría del carácter penal del proceso principal. A juicio del Sr. R., su conducta no puede sancionarse penalmente sin sobrepasar los límites que

para la interpretación de disposiciones penales impone el Derecho constitucional alemán y, en particular, el principio de legalidad penal. De otra parte, a su entender, la obligación de interpretar la norma penal nacional conforme a la Sexta Directiva no podría dar lugar a una condena penal en el proceso principal, aun si el Tribunal de Justicia aceptase la interpretación que propone el Bundesgerichtshof.

36. Ciertamente, no puede descartarse que, cualquiera que sea la respuesta que se de a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesgerichtshof, el principio de legalidad penal pueda, en su caso, impedir, en el ámbito del ordenamiento nacional, imponer al Sr. R. una condena penal. Ahora bien, esa eventualidad no implica que la cuestión planteada sea, por esa sola circunstancia, meramente hipotética.

37. Es, en efecto, de tener en cuenta, y ello debe ser suficiente a los efectos del presente caso, el que los tribunales alemanes, que cuentan con un mejor conocimiento del Derecho nacional, están ya conociendo sobre este aspecto, sin que hayan considerado necesario solicitar la orientación del Tribunal de Justicia en este punto en concreto.

38. El Sr. R. invoca también en su escrito la vertiente comunitaria del principio de legalidad penal, afirmando que, según una

jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, una directiva no puede tener efecto directo en perjuicio de un particular, especialmente en materia penal.¹³

39. Las sentencias citadas, efectivamente, disponen que una directiva no puede, por sí sola y con independencia de una ley interna adoptada por un Estado miembro para su aplicación, crear o agravar la responsabilidad penal de quienes infrinjan sus disposiciones.¹⁴

40. Con, todo, a diferencia del presente caso, en la mayor parte de los asuntos citados el Tribunal de Justicia se enfrentó a una transposición inexistente o incompleta de las Directivas en cuestión, lo que hacía que una determinada conducta fuese ilegal desde la perspectiva del Derecho comunitario, pero que no pudiese sancionarse con arreglo a la legislación nacional vigente. En otros, como los asuntos acumulados Berlusconi y otros, se trataba de determinar si una directiva podía tener un efecto de evicción o de desplazamiento de la legislación nacional vigente contraria a ella, en perjuicio de un particular, al que se impondrían, en ese caso, penas más graves previstas en una norma nacional anterior. El contexto factual y jurídico del presente

13 — Cita, en este sentido, las sentencias de 8 de octubre de 1987, *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, Rec. p. 3969), apartado 13; de 12 de diciembre de 1996, X (asuntos acumulados C-74/95 y C-129/95, Rec. p. I-6609), apartado 24; y de 3 de mayo de 2005, *Berlusconi y otros* (C-387/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. p. I-3565), apartados 73 y siguientes.

14 — En el mismo sentido, véanse las sentencias de 11 de junio de 1987, *Pretore di Salò* (14/86, Rec. p. 2545), apartado 20; de 26 de septiembre de 1996, *Arcaro* (C-168/95, Rec. p. I-4705), apartado 37; y de 7 de enero de 2004, X (C-60/02, Rec. p. I-651), apartado 61.

caso difiere claramente de los anteriores: En efecto, en esta ocasión el órgano jurisdiccional remitente no persigue determinar la eficacia de disposiciones sancionadoras de una directiva, sino que se plantea la posibilidad de integrar un tipo penal en blanco con disposiciones de una directiva de naturaleza fiscal.

41. Estas consideraciones, sin embargo, exceden de los límites de la cuestión prejudicial que, en los términos en que ha sido planteada, versa exclusivamente sobre un precepto de la Sexta Directiva, y no sobre sus consecuencias penales o su posible efecto directo en detrimento del contribuyente.

42. Tampoco desde esta perspectiva, por tanto, procede inadmitir la cuestión prejudicial planteada, que difícilmente puede calificarse como «meramente hipotética» ni como «carente de pertinencia» o «manifiestamente sin incidencia» sobre la solución del litigio principal.¹⁵

15 — Véanse, entre otras, las sentencias de 21 de junio de 2001, SONAE (C-206/99, Rec. p. I-4679), apartados 45 a 47; de 13 de junio de 2002, Sea-Land Service y Nedlloyd Lijnen (C-430/99 y C-431/99, Rec. p. I-5235), apartados 47 y 48; y de 30 de marzo de 2004, Alabaster (C-147/02, Rec. p. I-3101), apartado 55. Además, cabe recordar que, con arreglo a una muy asentada jurisprudencia, corresponde al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de de 5 de octubre de 1977, Tedeschi, 5/77, Rec. p. 1555, apartado 17 a 19; de 25 de febrero de 2003, IKA, C-326/00, Rec. p. I-1703, apartado 27; de 12 de abril de 2005, Keller, C-145/03, Rec. p. I-2529, apartado 33; de 22 de junio de 2006, Conseil général de la Vienne, C-419/04, Rec. p. I-5645, apartado 19; y de 16 de julio de 2009, Gómez-Limón Sánchez-Camacho, C-537/07, Rec. p. I-6525, apartado 24).

VII. Análisis de la cuestión prejudicial

43. Aun partiendo de un plano estrictamente fiscal, la existencia de una conducta fraudulenta¹⁶ domina todo el análisis de la presente cuestión prejudicial, pues se trata de determinar si la buena fe es un elemento indispensable para disfrutar de la exención por entrega intracomunitaria.

44. Dos elementos orientan, en principio, a dar una respuesta negativa a este interrogante:

— Por una parte, concurren todos los requisitos literalmente previstos en la Sexta Directiva para que exista una entrega intracomunitaria exenta (A).

— Por otra parte, la denegación de la exención supondría que el país de origen de los bienes (Alemania) recaudaría un IVA que, en principio, no le correspondería, una solución que podría vulnerar los

16 — En este punto, creo conveniente precisar que no es mi intención efectuar una calificación jurídica propiamente dicha de los hechos, lo que corresponde al juez nacional, sino realizar un análisis de la situación y dar una respuesta a la pregunta en los términos en que ha sido planteada y partiendo de los hechos descritos en el auto de remisión, sin prejuzgar su exactitud.

principios de territorialidad y de neutralidad que rigen el impuesto (B).

45. Estos dos principios, sin embargo, no son absolutos. De ahí que, como paso siguiente de mi análisis, me plantee si, a la luz de la jurisprudencia, cabe exceptuar esos principios en la forma propuesta por el Bundesgerichtshof (C), y, por fin, si esa solución respeta el principio de proporcionalidad (D).

A. Concurren los requisitos de la Directiva para que exista entrega intracomunitaria

46. Según la jurisprudencia, el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva sólo exige tres requisitos para calificar una operación como entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA: ¹⁷ el traslado del poder de disposición sobre el bien correspondiente al propietario; el desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro; y la condición de sujeto pasivo del adquirente (que también puede ser 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»).

47. El Bundesgerichtshof, sin que esto sea discutido, parte de una entrega que cumple todos estos requisitos, pero lo que pregunta es si el hecho de que el vendedor tuviese conocimiento o participase en una actividad orientada a evadir el pago del IVA correspondiente en el país de destino tiene alguna relevancia sobre la exención prevista en la Sexta Directiva. Se trata, en definitiva, de determinar si del tenor de esta última puede deducirse la existencia de un requisito adicional, implícito y estrictamente subjetivo, referido a la buena fe del vendedor, que hiciera que la referida venta debiera ser gravada en Alemania.

48. Algunos intervinientes sostienen la existencia de este requisito partiendo de una interpretación teleológica de la Sexta Directiva, entre cuyos objetivos está sin duda la lucha contra el fraude en el IVA. Sin embargo, una interpretación finalista de este tipo, que lleve a añadir exigencias distintas a las expresamente establecidas en la Directiva plantea varias dificultades.

49. La primera es que el propio artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros fijar condiciones adicionales para «prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales». Si bien es cierto que «el margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta

17 — Sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros* (C-409/04, Rec. p. I-7797), apartado 70.

Directiva es relativamente amplio»,¹⁸ el artículo 28 *quater* parece referirse a condiciones establecidas por vía normativa. Sin embargo, Alemania no parece haber ejercido estrictamente esta facultad, lo que podría obligarla ahora a enfrentarse a las dificultades derivadas de una laguna de su propia legislación fiscal.¹⁹ En todo caso, la jurisprudencia ha precisado que este tipo de medidas han de ser proporcionales y no poner en cuestión el principio de neutralidad del impuesto.²⁰

50. La consideración esencial, sin embargo, radica en el carácter objetivo del régimen aplicable a las operaciones intracomunitarias, introducido en 1991 como título XVI *bis* de la Sexta Directiva. Este régimen (de carácter transitorio, como es sabido) se adoptó como solución vocacionalmente provisional en un escenario de disparidad de tipos impositivos entre los distintos Estados miembros, que

hacia extremadamente disfuncional extender a los intercambios intracomunitarios el esquema lógico de tributación en origen propio de las entregas de bienes internas.²¹

51. El citado régimen transitorio se construyó, por tanto, con la finalidad fundamental de mantener intacto el reparto de la competencia fiscal entre los Estados miembros (es decir, para que el IVA siguiese siendo percibido por el Estado miembro donde se produce el consumo final).²² A estos efectos, se crearon dos nuevas categorías: el hecho imponible «adquisición intracomunitaria», con el que se articula materialmente la tributación en destino; y la exención de las «entregas intracomunitarias», orientada a evitar una situación de doble imposición y con ello una violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.²³

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

19 — El Generalbundesanwalt y el propio Gobierno de Irlanda sugirieron en el transcurso de la vista que los artículos 6a, apartado 1, de la UStG y 17 del UStDV constituyen medidas para luchar contra el fraude y la evasión del IVA, y que serían suficientes para denegar la exención en este caso. Evidentemente, no corresponde al Tribunal de Justicia interpretar una norma nacional como ésta, pero lo cierto es que, si esta interpretación fuese correcta, la cuestión prejudicial no se habría planteado en los mismos términos. El Bundesgerichtshof no pregunta si una previsión de este tipo es compatible con la Sexta Directiva, sino si de ella se deriva de modo directo que no procede la exención cuando concorra mala fe.

20 — Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 92. En este punto véase también la sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129), apartado 23.

21 — La tributación en origen hubiera beneficiado a aquellos Estados miembros origen de un mayor número de entregas intracomunitarias, desvirtuando la caracterización del IVA como impuesto sobre el consumo. Tales desajustes podrían corregirse mediante un sistema de compensación automática entre los Estados miembros. Sin embargo, la complejidad práctica de un mecanismo de este tipo (que daría lugar a flujos de fondos entre los Estados) y la dificultad para, al menos a corto plazo, lograr una mayor homogeneidad de los tipos impositivos llevaron al legislador comunitario a introducir el citado régimen transitorio, que, previsto inicialmente hasta finales de 1996, continúa todavía hoy en vigor, y ha sido temporalmente retomado por la nueva Directiva de IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; DO L 347 p. 1).

22 — En este punto, véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto Teleos y otros, presentadas el 11 de enero de 2007.

23 — Sentencia Teleos y otros, ya citada, apartado 25.

52. La exención de entrega intracomunitaria aparece así con un carácter marcadamente *sui generis* por contraste con el resto de exenciones que contempla la Sexta Directiva (artículo 13, partes A y B), inspiradas en razones subjetivas o fundadas en la naturaleza de determinadas actividades. La exención del artículo 28 *quater*, parte A, responde a una lógica muy diferente a las anteriores: la de garantizar un adecuado funcionamiento del sistema del IVA a escala intracomunitaria. A estos efectos se construye una división más o menos artificial, en dos partes, de la cadena impositiva, asegurando la tributación en destino de los bienes.²⁴

53. El Tribunal de Justicia ha subrayado, como no podía ser menos, el carácter objetivo de estos conceptos de entrega y adquisición intracomunitarias, que «se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate».²⁵ Otro enfoque frustraría inmediatamente la consecución de los fines del régimen transitorio, vulnerando los principios de neutralidad y de

territorialidad que lo presiden, así como el principio de seguridad jurídica.²⁶

54. En definitiva, la exención está prevista por razones objetivas (el respeto a la neutralidad del impuesto y al reparto de soberanía fiscal entre los Estados miembros), y objetiva ha de ser también, en principio, su apreciación, aun si con ello resultan beneficiados los autores de actividades más o menos irregulares, como en el caso de autos.

55. En nuestro caso, al concurrir los únicos tres requisitos que para su concesión exige el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva (traslado del poder de disposición, desplazamiento físico de los bienes y condición de sujeto pasivo del adquirente), la declaración de la exención como no procedente sería una respuesta desproporcionada, en la medida en que supondría eliminar una pieza esencial del sistema, poniendo en peligro la realización de sus fines.

56. Esta concepción objetiva debería guiar al Tribunal de Justicia a la hora de analizar la

24 — Es precisamente la peculiaridad de esta «exención», por contraste con las del artículo 13 de la Sexta Directiva, la que lleva a dudar de su comprensión como «excepción», llamada, por tanto, a ser interpretada, sin más, restrictivamente, a diferencia de lo que han sostenido algunos de los intervinientes.

25 — Sentencia Teleos y otros, ya citada, apartados 38 y 40. Ese carácter objetivo se predica también respecto a otros conceptos que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva (sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 44; y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 41).

26 — En este sentido, la jurisprudencia ha señalado que «la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate» (sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24; y las antes citadas Optigen y otros, apartado 45; Kittel y Recolta Recycling, apartado 42; y Teleos, apartado 39).

cuestión prejudicial formulada por el Bundesgerichtshof, y sin duda orienta decididamente la respuesta que para la misma propondré al término de estas conclusiones. Adelanto ya también que dicha respuesta resulta coherente con la lectura que, a mi entender, debe hacerse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la incidencia de la mala fe y el abuso de derecho.

B. La consideración como no procedente, en este caso, de la exención implicaría una vulneración de los principios de territorialidad y de neutralidad del IVA

57. La conclusión según la cual la exención a una entrega intracomunitaria efectivamente realizada²⁷ no procede cuando concurre mala fe, podría también vulnerar algunos de los principios básicos del régimen del IVA.

1. Sobre la vulneración del principio de neutralidad

58. Configurado como un impuesto sobre el consumo, el IVA ha de recaer sobre el consumidor final. De acuerdo con el principio de neutralidad, el empresario ha de quedar totalmente liberado del IVA devengado o ingresado en el marco de sus actividades económicas

27 — O negar la condición de intracomunitaria a una entrega que reúne los requisitos objetivos para ello.

«cualesquiera que sean los fines o los resultados de tales actividades». Este objetivo se consigue, pues es su idea básica, mediante el sistema de deducción del IVA soportado, que convierte al IVA repercutido, para el empresario, en algo objetivamente no muy diferente a un apunte contable.²⁸

59. Como consecuencia de lo anterior, el principio de neutralidad se opone «a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA».²⁹

60. El Gobierno alemán se opone a la aplicación del principio de neutralidad en este caso con el argumento de que el reconocimiento de la exención podría distorsionar la competencia.³⁰ Invoca a estos efectos la reciente sentencia NCC Construction Danmark, en la que el Tribunal de Justicia afirmó que el principio de neutralidad no puede oponerse a ciertas medidas nacionales orientadas a garantizar que no se falsea la competencia en el mercado interior.³¹ Sin embargo, esta

28 — Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 15; de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751), apartado 47; y de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, Rec. p. I-1597), apartado 25.

29 — Sentencia de 7 de diciembre de 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479), apartado 46; y Teleos y otros, antes citada, apartado 59.

30 — Según el Gobierno alemán, el Sr. R. «se encontraría en una posición más ventajosa que un proveedor de buena fe que simplemente no haya podido probar que adoptó todas las precauciones necesarias respecto a las pruebas necesarias, y cuya entrega se considera imponible». También el Bundesgerichtshof afirma que no existe relación de competencia «entre las empresas honestas y las fiscalmente deshonestas que evaden impuestos mediante maniobras sistemáticas de ocultación».

31 — Sentencia de 29 de octubre de 2009 (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartados 46 y 47.

sentencia está lejos de consagrar una excepción general al principio de neutralidad, y contempla un supuesto que en nada se asemeja al aquí analizado.³² En mi opinión, con esta sentencia el Tribunal de Justicia no quiso otorgar a los Estados miembros una suerte de carta blanca para exceptuar el régimen del IVA sin más que esgrimir la defensa de la libre competencia.

la calificación fiscal de la operación si con ello se vulnera el principio de neutralidad.

61. Menos pertinente, si cabe, es el argumento de que procede exceptuar la aplicación del principio de neutralidad por la mera concurrencia en la operación de alguna conducta tachada de ilegalidad. Según una asentada jurisprudencia, dicho principio se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas.³³ En consecuencia, la circunstancia aludida no podría influir en

62. En el presente caso, y en mi opinión, sufriría inevitablemente el principio de neutralidad si se declarase no exenta esta entrega, considerándose al Sr. R. obligado a pagar a las autoridades alemanas el IVA sobre el precio de venta (como si hubiese realizado una operación interior). Y es que, a diferencia de un proveedor que venda en el interior del país, el Sr. R., por definición, no podría repercutir ese importe al comprador, ya sujeto en el país de destino de las mercancías, siendo artificialmente considerado como consumidor final.

63. Con lo cual, además y consecutivamente, si se denegase al Sr. R. la exención y, paralelamente, las autoridades portuguesas consiguiesen recaudar el IVA que les corresponde, se generaría una situación de doble imposición igualmente contraria al principio de neutralidad.

32 — El caso concernía a una empresa de construcción que abonaba el IVA sobre las prestaciones de construcción que efectuaba por cuenta propia (autoconsumo). El Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia referida, que el principio de neutralidad no podía oponerse a que dicha empresa no pudiese deducir íntegramente el IVA relativo a los gastos generales ocasionados por la realización de esas prestaciones, ya que el volumen de negocios resultante de la venta de las construcciones así realizadas está exento del impuesto.

33 — Sentencias de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), apartado 18, y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), apartado 20; y de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 16. Esta jurisprudencia excluye la entrega de productos como los estupefacientes, que tienen características especiales en la medida en que, por su propia naturaleza, están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de una prohibición total de comercialización en todos los Estados miembros, a excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para su utilización con fines médicos y científicos. No parece, sin embargo, que dicha excepción sea de aplicación al caso de autos.

64. En su cuestión prejudicial, el Bundesgerichtshof afirma que esta doble imposición puede evitarse si las autoridades alemanas devuelven el IVA recaudado al Sr. R. cuando se demuestre que en Portugal ya se ha tributado por la misma operación. Entiendo, sin embargo, que este mecanismo de devolución (previsto en el artículo 227 de la AO) no sirve para prevenir la doble imposición, sino únicamente para remediar sus efectos una vez producida. En consecuencia, no parece suficiente

para preservar el principio de neutralidad del impuesto.³⁴

65. El alto tribunal alemán invoca también el auto *Transport Service*,³⁵ en cuyo apartado 31 se dice que el principio de neutralidad no se opone a que un Estado miembro recaude *a posteriori* el IVA de un sujeto pasivo que ha expedido *indebidamente* una factura por una entrega de bienes en la que aplica la exención, y que la cuestión de si el IVA sobre la venta posterior al consumidor final ha sido ingresado o no es irrelevante a este respecto. Sin embargo, en aquel caso la entrega intracomunitaria no llegó a producirse, sino que se trataba de regularizar una situación a la que se aplicó *indebidamente* la exención; no había, por tanto, riesgo alguno para el principio de neutralidad.

2. Sobre la vulneración del principio de territorialidad

66. Más clara puede considerarse, en mi criterio, la vulneración del principio de territorialidad.

34 — En este punto, cabe quizás hacer una excepción a la apreciación exclusivamente fiscal del caso, y fijar un momento la atención en sus consecuencias penales, hasta cierto punto paradójicas, pues si una eventual condena penal del Sr. R. pudiese construirse, como sugiere el tribunal remitente, sobre la no procedencia de la exención, habría que preguntarse cuáles serían las consecuencias de una posterior devolución de su importe sobre la declaración de condena.

35 — Auto de 3 de marzo de 2004 (C-395/02, Rec. p. I-1991).

67. De conformidad con este principio, la percepción del IVA, cualquiera que sea su monto, corresponde al Estado miembro donde se produce el consumo final del bien. Esta regla permite un estricto reparto de los ingresos por IVA en las operaciones intracomunitarias y una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados.³⁶

68. En el presente caso, la no aplicación de la exención al Sr. R. por parte del país de origen de los bienes (Alemania) supondría que este último recaudaría el IVA aun careciendo de todo crédito fiscal, pues la lógica del régimen transitorio, en efecto, no es otra sino la de que sea el país donde se consume el bien (Portugal) quien perciba íntegramente el impuesto. Con ello se vulneraría gravemente el principio de territorialidad. El pacífico reparto de la soberanía fiscal entre los Estados miembros constituye, a mi juicio, un objetivo primordial, que no puede verse proporcionalmente excepcionado por el objetivo, en sí mismo legítimo, de sancionar conductas irregulares y de luchar contra el fraude, cuando éste puede ser alcanzado sin dificultad por medio de previsiones normativas que siempre están al alcance de los Estados.

36 — Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec. p. I-3227), apartado 40. Véanse también las conclusiones de la Abogada General Kokott en dicho asunto, presentadas el 10 de noviembre de 2005, puntos 23 y 24, así como las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo en el asunto Lipjes (sentencia de 27 de mayo de 2004, C-68/03, Rec. p. I-5879), punto 25.

69. En este sentido, cabe señalar que el propio legislador comunitario y la jurisprudencia han introducido algunas reglas que revelan una cierta voluntad de facilitar la aplicación práctica de ese reparto competencial.

70. Por una parte, el Reglamento (CE) n° 1777/2005³⁷ dispone en su artículo 21 que «el Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se ha efectuado una adquisición intracomunitaria de bienes, en el sentido del artículo 28 *bis* de la Directiva 77/388/CEE, ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia del impuesto sobre el valor añadido que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes».

71. Por otra parte, en la sentencia *Teleos*³⁸ se estableció que «en el marco del régimen transitorio de adquisición y de entrega intracomunitarias es necesario, con vistas a garantizar la correcta recaudación del IVA, que las autoridades tributarias competentes verifiquen, unas independientemente de las otras, si se reúnen los requisitos de la adquisición intracomunitaria así como de exención de la correspondiente entrega».

72. En consecuencia, pese a que, como ha señalado la jurisprudencia, la «entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición

intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica»,³⁹ la competencia fiscal respecto a esa operación se reparte entre varios Estados miembros, que son respectivamente responsables de ejercitar las facultades que les correspondan.⁴⁰

73. Lo anterior no es, en mi opinión, sino una consecuencia más del citado carácter objetivo del régimen transitorio: se trata de que cada uno de los Estados miembros implicados verifique las características de las operaciones a efectos de su exención o, por el contrario, de su imposición, pero sin inmiscuirse en el ámbito competencial de otro Estado miembro.

74. La coordinación y, por tanto, la protección contra el fraude, se realiza ya gracias a los mecanismos de cooperación administrativa e intercambio de información regulados en el Reglamento (CE) n° 1798/2003.⁴¹ Esta cooperación constituye un instrumento posiblemente más eficaz y, lo que sobre todo

39 — Sentencia *Teleos* y otros, ya citada, apartado 23.

40 — En este sentido, me parece muy expresivo el punto 31 de las conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto *Teleos*: «Mediante la adquisición intracomunitaria, la potestad tributaria se desplaza del Estado de origen al Estado de destino», precisando en nota a pie de página que «las comprobaciones relativas a la adquisición intracomunitaria efectuadas por las autoridades del Estado de destino no vinculan a las autoridades del Estado de origen a la hora de examinar si concurren los requisitos de una exención de la entrega intracomunitaria».

41 — Reglamento del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92 (DO L 264 p. 1).

37 — Reglamento del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Sexta Directiva (DO L 288 p. 1).

38 — Antes citada, apartado 71.

importa, una solución más proporcionada para la lucha contra el fraude en las operaciones intracomunitarias que la que resulta del planteamiento expuesto en el reenvío prejudicial. Como acertadamente indica la Comisión en su escrito de observaciones, estos mecanismos se verían traicionados si se delegase al país de expedición la competencia para recaudar el IVA sin respetar el reparto de competencias fiscales previsto en la Sexta Directiva.

segundo y tercero, de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el sujeto pasivo que se ha beneficiado del derecho a deducción en el Estado miembro de identificación pierde todo incentivo para declarar la imposición de la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. Tal solución podría, a fin de cuentas, poner en peligro la aplicación de la norma de base en virtud de la cual, al tratarse de una adquisición intracomunitaria, se considera como lugar de sujeción el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, es decir, el Estado miembro de consumo final, que es objeto del régimen transitorio». ⁴³ En mi criterio, esta decisión subraya una vez más el necesario respeto a la distribución de la competencia fiscal en materia de IVA.

75. A mi juicio, la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet, ⁴² reiteradamente invocada en la vista oral, no hace sino reforzar la importancia de este principio de territorialidad. De conformidad con la referida sentencia, las adquisiciones intracomunitarias gravadas en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA (supuesto que se produce, de conformidad con el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, cuando el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al impuesto en el lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes) no pueden dar derecho a deducción en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. Entiende el Tribunal de Justicia que reconocer en estos casos el derecho a deducción «puede afectar al efecto útil del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafos

C. La posible incidencia del fraude

76. Todo lo anterior no puede, sin embargo, llevar a entender que los principios de neutralidad y de territorialidad sean absolutos. En consecuencia, conviene todavía completar el razonamiento examinando si las circunstancias concretas del caso podrían llevar aun a exceptuar aquí la aplicación de los principios de neutralidad y de territorialidad del impuesto.

42 — Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, Rec. p. I-3581.

43 — Sentencia X y fiscale eenheid Facet, ya citada, apartado 44.

77. Varios grupos de sentencias resultan pertinentes a estos efectos. Por una parte, el Tribunal de Justicia ha desarrollado una rica doctrina sobre el abuso de derecho y, paralelamente, se ha pronunciado sobre las consecuencias que la existencia de fraude puede tener sobre el régimen de deducción del IVA soportado. Por otra parte, en una serie de casos que afectan a entregas intracomunitarias, la jurisprudencia ha reconocido que una estricta aplicación del principio de neutralidad sólo cabe cuando el interesado actuase de buena fe o haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

78. Un análisis somero del primer grupo de sentencias mencionado podría llevar a la precipitada conclusión de que el país de origen de las mercancías (en este caso, Alemania) puede disponer libremente de la exención, negando su reconocimiento al sujeto que haya actuado de mala fe.

79. Sin embargo, antes de llegar a esa conclusión ha de examinarse con particular detenimiento la más pertinente jurisprudencia sobre entregas intracomunitarias, en la que se pone mejor de relieve el delicado equilibrio entre los mecanismos de lucha contra el fraude, por una parte, y los principios de neutralidad y de territorialidad, por otra.

80. Analizaré a continuación los criterios enunciados en todas estas sentencias y su aplicabilidad al caso de autos, con especial referencia a la sentencia Collée.

1. La jurisprudencia sobre conductas abusivas y fraudulentas

81. El Tribunal de Justicia ha reconocido reiteradamente y de manera general que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, así como que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva y fraudulenta.⁴⁴

82. Por lo que respecta, en primer lugar, al abuso de derecho, la jurisprudencia ofrece hoy ya criterios concretos para determinar cuándo éste se produce y, lo que es más importante, para calibrar sus consecuencias.⁴⁵ En el ámbito del IVA, en particular, la sentencia Halifax, ya citada, indicó que

44 — Sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros (C-367/96, Rec. p. I-2843), apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis (C-373/97, Rec. p. I-1705), apartado 33; de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337), apartado 76; de 3 de marzo de 2005, Fini H (C-32/03, Rec. p. I-1599), apartado 32; y Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54.

45 — Tras una larga evolución jurisprudencial, la doctrina del abuso de derecho ocupa hoy un lugar preeminente en el Derecho de la Unión, llegando incluso a plantearse en algunos casos su posible caracterización como principio general. Así lo afirma, por ejemplo, el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones presentadas el 7 de abril de 2005 en el asunto Halifax, punto 64; y también, aunque con menor claridad, el Abogado General La Pergola en sus conclusiones presentadas el 16 de julio de 1998 en el asunto Centros (sentencia de 9 de marzo de 1999, C-212/97, Rec. p. I-1459), punto 20. En la doctrina, véase De la Feria, R., «Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax», *Common Market Law Review*, 45, 2008, p. 395.

la comprobación de que existe una práctica abusiva exige:

- por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones; y

- por otra parte, que la finalidad esencial de las operaciones consista en obtener una ventaja fiscal.

83. En el caso del Sr. R., sin embargo, parece claro que no ha existido una mera «aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes», pues la entrega se ha producido efectivamente.

84. Asimismo, es altamente dudoso que la «finalidad esencial» de estas operaciones fuese la obtención de una ventaja de carácter fiscal, aun si se interpreta en un sentido amplio, es decir, como obtención de una ventaja fiscal para sí o para un tercero (en este caso, los compradores que operaban en Portugal). Las ventas efectuadas por el Sr. R. eran operaciones económicamente rentables, no operaciones ficticias creadas únicamente para obtener una ventaja fiscal.

85. Ciertamente, el objetivo real perseguido por el Sr. R. era anticompetitivo, pues cabe imaginar que la ocultación de la identidad de los destinatarios le permitía aplicarles un precio mayor y al mismo tiempo más ventajoso para ellos que el utilizado por sus competidores «fiscalmente leales» (por utilizar la terminología del Bundesgerichtshof). Sin embargo, este dato no resulta suficiente para calificar las operaciones del Sr. R. como abusivas en el sentido de nuestra jurisprudencia, que parece más bien exigir un montaje totalmente artificial.

86. En esta línea, el Tribunal de Justicia afirmó en Halifax que las operaciones «realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva». ⁴⁶ En consecuencia, aun si el Sr. R. hubiese declarado a las autoridades alemanas la identidad de los verdaderos compradores, en lugar de otros falsos, la entrega seguiría siendo intracomunitaria y, por tanto, exenta de IVA. La declaración fraudulenta no guarda en este caso un vínculo de causa-efecto con la ventaja fiscal obtenida (salvo porque quepa preguntarse si al Sr. R. le hubiese interesado tanto hacer esa operación sin mediar la citada ocultación de datos).

87. A la vista de todo lo anterior, considero que la conducta del Sr. R. no constituye un

⁴⁶ — Sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 94.

abuso de derecho en el sentido de la jurisprudencia Halifax.

2. La jurisprudencia sobre la mala fe en las entregas intracomunitarias

88. Aun descartado su carácter abusivo en el sentido que la jurisprudencia le confiere, difícilmente puede negarse que la conducta del Sr. R. sigue siendo fraudulenta con arreglo a los hechos probados. La cuestión, sin embargo, es la de si la privación de la exención resulta la forma más adecuada y proporcional de sancionarla. Pero tampoco la jurisprudencia ofrece aquí argumentos suficientes para declarar la exención improcedente.

90. Desechada la jurisprudencia sobre el abuso y la mala fe en las operaciones interiores, sólo la jurisprudencia en la que se contemplan supuestos de entregas intracomunitarias ofrece, a mi juicio, algunos elementos relevantes en el presente caso.

91. Dos sentencias recientes, *Teleos*, antes citada, y *Collée*,⁴⁸ tratan el reconocimiento de la exención por entrega intracomunitaria en relación con una posible actuación de mala fe del proveedor.

89. Existen, ciertamente, numerosas sentencias en las que se acuerda la retirada de una ventaja fiscal cuando existe fraude.⁴⁷ Muchas de ellas han sido reiteradamente invocadas en el presente procedimiento, pero en su mayor parte se trata de casos en los que únicamente estaba en cuestión el derecho a la deducción del IVA soportado, no una exención de entrega intracomunitaria, en el que está en juego el principio de territorialidad. No parece procedente, por tanto, una aplicación automática, por analogía, de los criterios que ofrecen estas sentencias.

92. En la sentencia *Teleos*, el Tribunal de Justicia partía de una situación en la que no se produjo una entrega intracomunitaria (los bienes no salieron del territorio del país de expedición), pero el proveedor presentó en su momento pruebas que permitieron la aplicación de la exención. En este caso se decidió que, siempre que el proveedor demostrase que había actuado con absoluta buena fe, no se le podía obligar a pagar posteriormente el impuesto.

47 — Sentencias *Rompelman*, antes citada, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, *Inzo* (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 24); de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* y otros (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577); *Fini H*, antes citada, apartado 34; y *Kittel y Recolta Recycling*, ya citada, apartado 55. Basta con que el interesado supiese que, con su conducta, «participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA»; en tal caso, «debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, participante en dicho fraude» (sentencia *Kittel y Recolta Recycling*, antes citada, apartado 56).

93. De esta sentencia se desprende que, aunque no haya existido entrega comunitaria en

48 — Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (C-146/05, Rec. p. I-7861).

el sentido de la Sexta Directiva, si el proveedor actuó de buena fe no se le puede reclamar *a posteriori* el IVA del que se le exoneró indebidamente.⁴⁹ *Contrario sensu*, ha de concluirse que, si no hubo entrega pero el proveedor actuó de mala fe, debería reclamársele el importe del IVA. En ambos casos, el interesado no tiene derecho a la exención, pero, en caso de buena fe del sujeto pasivo, el Tribunal de Justicia obliga al Estado miembro afectado a renunciar a recaudar el IVA que le correspondía (en definitiva, renuncia a regularizar la situación en atención a esa buena fe).

caso en el que sí hubo una entrega intracomunitaria, aunque inicialmente ocultada por el proveedor por motivos ajenos a los fiscales. Pese a no ser idéntico, el contexto factual de esta sentencia es el que más se asemeja al de autos: en ambos ha existido una entrega y la correspondiente adquisición intracomunitaria, pero en Collée el vendedor prefirió ocultar el carácter intracomunitario de la entrega (sacrificando la correspondiente exención) para de este modo no poner en peligro una comisión comercial a la que no tenía derecho si vendía fuera del territorio que le estaba reservado por contrato;⁵⁰ en el presente caso, por el contrario, el Sr. R. ocultó la verdadera identidad de los destinatarios de las entregas, aunque no la entrega en sí.

94. Sin embargo, no es claro que del tenor literal de la sentencia Teleos se deduzca —como pretende el Gobierno alemán— que el mero hecho de que exista mala fe es suficiente para, en toda circunstancia (particularmente cuando, como aquí, sí ha habido entrega intracomunitaria), declarar la no procedencia de la exención en favor del proveedor y permitir al Estado miembro de origen de los bienes recaudar un IVA que no le corresponde. Resulta dudosa, por tanto, su aplicabilidad al presente caso.

96. Especial interés presentan los apartados 35 y siguientes de la sentencia Collée, en los que el Tribunal de Justicia realiza una argumentación en dos tiempos.

95. Esta conclusión puede confirmarse con la lectura de la sentencia Collée, referida a un

97. En primer lugar, partiendo de las sentencias Genius Holding⁵¹ y Schmeink & Cofreth y Strobel,⁵² el apartado 35 de la sentencia

49 — Sentencia Teleos, ya citada, punto 2 del fallo.

50 — Sentencia Collée, ya citada, apartados 13 y 39.

51 — Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (C-342/87, Rec. p. 4227).

52 — Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (C-454/98, Rec. p. I-6973).

Collée supedita la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado a que el proveedor «haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales». Si así se ha hecho, el propio principio de neutralidad exige el reconocimiento de la exención, y por ello el resultado es independiente de si el proveedor actuó con buena o con mala fe.⁵³

contra el fraude es uno de los objetivos de la Sexta Directiva, la jurisprudencia sólo puede referirse al riesgo para la recaudación del impuesto en el conjunto del territorio comunitario. El gobierno irlandés apoya esta misma tesis, con referencia expresa al apartado 36 de la propia sentencia Collée, en el que se habla de «pérdida de ingresos fiscales o comprometer la exacción del IVA». Este último inciso podría, en efecto, hacer pensar que es indiferente a qué Estado miembro corresponda el crédito fiscal.

98. El mismo principio parece aplicable al caso del Sr. R., aunque aquí la «regularización» que pretenden hacer las autoridades alemanas consistiría en denegar una exención ya reconocida a una operación que siempre se ha declarado como lo que es: una entrega intracomunitaria. La dificultad del caso de autos radica en determinar si ese riesgo de pérdida de ingresos fiscales ha de producirse respecto al Estado miembro que pretenda «regularizar» o si basta con que se produzca respecto al sistema del IVA en general.

100. Sin embargo, el apartado 34 de la misma sentencia dice claramente que la respuesta a la cuestión de si la exención del IVA puede supeditarse a la buena fe del sujeto pasivo «depende de la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales *para el Estado miembro de que se trate*».⁵⁴ Por otra parte, de acuerdo con el apartado 37, «no cabe considerar como pérdida de ingresos fiscales la no recaudación del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria que, en un primer momento, se había calificado erróneamente de entrega realizada en el interior del país [...]. De conformidad con el principio de territorialidad fiscal, tales ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final».

99. El Generalbundesanwalt considera en su escrito que, en la medida en que la lucha

101. A mi juicio, la analogía con el caso del Sr. R. es evidente. El tenor literal de la

53 — En el mismo sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295), apartado 50.

54 — La cursiva es mía.

sentencia resulta en este punto muy claro, y parece difícil mantener, como hace el Generalbundesanwalt, que lo previsto en ella no resulta aplicable al caso de autos simplemente porque en el caso Collée el destinatario había pagado el IVA desde el principio.

realiza una clara invitación al órgano jurisdiccional nacional a comprobar si ha existido una operación abusiva o fraudulenta, con remisión expresa a la sentencia Kittel y Recolta Recycling⁵⁷ y a la jurisprudencia Halifax sobre el abuso de derecho.⁵⁸ Sin embargo, como más arriba expuse, la conducta del Sr. R. no puede ser calificada de abusiva a efectos de la jurisprudencia y, pese a su carácter fraudulento, no se reúnen los requisitos necesarios para denegar la exención a la entrega intracomunitaria realizada.

102. Si bien es cierto que la pérdida de ingresos fiscales en perjuicio de un Estado miembro debería constituir una preocupación para el conjunto de la Comunidad,⁵⁵ creo que el Tribunal de Justicia pretendió, en los apartados reproducidos de la sentencia Collée, otorgar una clara prioridad a la aplicación del principio de territorialidad, aun cuando haya habido mala fe. Se trata de una solución lógica: en casos como el del Sr. R., la privación de la exención sería una sanción absolutamente ajena a lo fiscal, pues Alemania carece de todo crédito por este concepto. La idea de la jurisprudencia al establecer la «pérdida de ingresos fiscales» como criterio para evaluar los efectos de la mala fe es reequilibrar la situación económica de la hacienda pública afectada, reestableciendo la situación que hubiera debido existir de no haber habido fraude o práctica abusiva.⁵⁶

D. La denegación de la exención es una solución desproporcionada

103. La sentencia Collée no agotó aquí su línea argumental. En los siguientes apartados

104. Para finalizar, el Tribunal de Justicia aclara en su sentencia Collée que «el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar, en determinadas circunstancias, la ocultación de una operación intracomunitaria como un intento de fraude en el IVA y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho

55 — Como ha indicado con acierto el Gobierno de Irlanda.

56 — Así se desprende de la sentencia Halifax y otros, ya citada, apartado 94.

57 — Ya citada.

58 — Sentencia Collée, antes citada, apartados 38 y 39.

interno», que en todo caso deberán ser proporcionadas a la gravedad del abuso.⁵⁹

normativo expreso del que parecen carecer las autoridades alemanas en el caso de autos.

105. A mi juicio, con esta precisión la jurisprudencia se refiere a la posible aplicación de alternativas sancionadoras distintas y más proporcionadas al no reconocimiento de una exención, la cual alteraría todo el régimen de distribución territorial de la competencia fiscal en materia de IVA.

107. Una previsión normativa de este tipo, completada con los mecanismos de cooperación administrativa regulados en el Reglamento n° 1798/2003, a los que ya hice referencia, constituiría una respuesta más proporcionada –al tiempo que respetuosa con la lógica interna del impuesto– a la exposición al fraude, poco menos que inherente, como indica el Generalbundesanwalt, a los sistemas que implican la intervención de diferentes administraciones fiscales nacionales.

106. Al amparo de esta jurisprudencia, y del propio artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden sin duda prever normativamente la imposición de sanciones (sean administrativas o penales) para este tipo de conductas.⁶⁰ Es más, nada impediría que el importe de una eventual sanción pecuniaria coincidiera con el de la exención aplicada (sería, por el contrario, proporcionado y razonable). En tal caso, sin embargo, el Estado miembro de origen de los bienes percibiría esa cantidad en ejercicio de sus potestades sancionadoras, que, como es lógico, sólo tienen cabida con un respaldo

108. En conclusión, entiendo que, pese a la pertinencia de argumentos como la necesidad de salvaguardar el adecuado funcionamiento del sistema de IVA en su conjunto y de no fomentar comportamientos anticompetitivos, la apreciación de no procedencia de la exención, dejando por completo de lado la cuestión de sus repercusiones sobre la integración en un tipo penal, constituye una respuesta desproporcionada, en la medida en que existen otros instrumentos que permitirían cumplir esos objetivos sin notable quiebra de los principios de neutralidad y de territorialidad.

59 — Sentencia Collée, ya citada, apartado 40. En el mismo sentido, sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartado 62.

60 — En el presente caso, de hecho, el ordenamiento jurídico alemán contempla la posibilidad de imponer una sanción administrativa.

VIII. Conclusión

109. En consecuencia, sugiero al Tribunal de Justicia responder la cuestión prejudicial del Bundesgerichtshof, de la manera siguiente:

«El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no incorpora un supuesto de excepción a la exención del impuesto sobre el valor añadido a las entregas de bienes en el sentido de esa disposición en aquellos casos en que se haya realizado efectivamente la entrega, y pese a que existan circunstancias objetivas que permitan afirmar que el vendedor sujeto pasivo:

- a) sabía que con la entrega participaba en una venta de productos destinada a evadir el impuesto sobre el valor añadido, o

- b) ha efectuado maniobras dirigidas a ocultar la identidad del verdadero adquirente, a fin de posibilitar a éste o a un tercero la evasión del impuesto sobre el valor añadido.»