



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. YVES BOT
presentadas el 30 de noviembre de 2017¹

Asunto C-580/16

Firma Hans Bühler KG

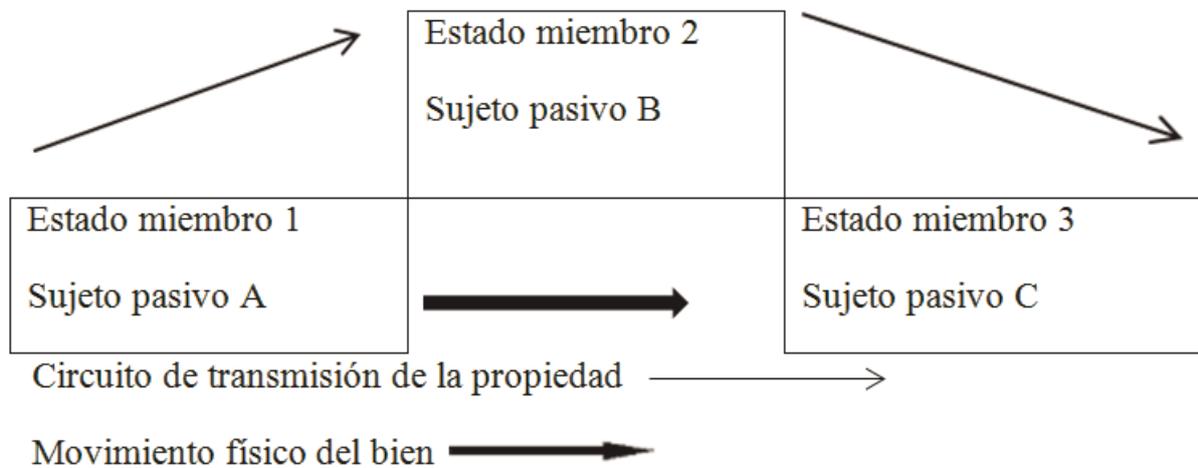
[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Entrega de bienes expedidos o transportados dentro de la Unión Europea — Exención — Entrega efectuada por un sujeto pasivo de un Estado miembro a un adquirente en otro Estado miembro — Situación en la que el sujeto pasivo indica en la factura su número de identificación a efectos del IVA en un tercer Estado miembro»

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 141, letra c), y 42 y 265 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en su versión aplicable al litigio principal),² en relación con los artículos 41, apartado 1, y 197 y 263 de esta Directiva.
2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad Firma Hans Bühler KG y el Finanzamt Graz-Stadt (Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz, Austria) en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por las operaciones efectuadas en el período comprendido entre octubre de 2012 y marzo de 2013.
3. La petición tiene por objeto que se diluciden los requisitos de aplicación de una medida de simplificación de la tributación de las transacciones en las que participan tres sujetos pasivos identificados a efectos del IVA en tres Estados miembros distintos.
4. En este caso particular de adquisiciones intracomunitarias, habitualmente denominadas «operaciones triangulares», representadas en el diagrama que a continuación se muestra, un sujeto pasivo A, identificado a efectos del IVA en un Estado miembro 1, entrega un bien a un sujeto pasivo B, identificado a efectos del IVA en un Estado miembro 2, quien, a su vez, entrega este mismo bien a un sujeto pasivo C, identificado a efectos del IVA en un Estado miembro 3, expidiéndose o transportándose directamente el bien desde el Estado miembro 1 al Estado miembro 3.

¹ Lengua original: francés.

² DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA».



5. Dicha operación tiene como objetivo que el sujeto pasivo B quede exento de IVA en el Estado miembro del lugar de llegada del bien por la adquisición intracomunitaria que ha efectuado y, en consecuencia, dispensarlo de la obligación de identificación a efectos del IVA en este Estado miembro, de modo que el sujeto pasivo C debe tributar por la entrega subsiguiente en el mismo Estado miembro.

6. En estas conclusiones expongo la opinión de que, si se cumplen los requisitos materiales para las adquisiciones intracomunitarias, no puede denegarse al sujeto pasivo B el beneficio de la medida de simplificación establecida en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA porque dicho sujeto pasivo no deba estar identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de partida de los bienes o porque no se haya presentado o rectificado en plazo el estado recapitulativo relativo a las operaciones en cuestión.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

7. El artículo 40 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.»

8. A tenor del artículo 41 de esta Directiva:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40.

Si, en aplicación del artículo 40, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.»

9. Según el artículo 42 de dicha Directiva:

«El párrafo primero del artículo 41 no se aplicará y se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada por el IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el artículo 197;
- b) que el adquirente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265.»

10. El artículo 141 de la misma Directiva dispone:

«Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;
- b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);
- c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;
- d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;
- e) que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.»

11. A tenor del artículo 197 de la Directiva sobre el IVA:

«1. Serán deudores del IVA los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- a) que el hecho imponible sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el artículo 141;
- b) que el destinatario de esta entrega de bienes sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se efectúa la entrega;
- c) que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro del destinatario de la entrega de bienes se ajuste a lo dispuesto en el capítulo 3, secciones 3 a 5.

2. En caso de que un representante fiscal sea designado deudor del impuesto en aplicación de lo dispuesto en el artículo 204, los Estados miembros podrán establecer una excepción a lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo.»

12. El artículo 262 de esta Directiva dispone:

«Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la siguiente información:

- a) los adquirentes identificados a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en el artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra c);
- b) las personas identificadas a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en el marco de una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 42

[...]».

13. Según el artículo 263 de dicha Directiva:

«1. Deberá presentarse un estado recapitulativo por cada mes natural, en un plazo no superior a un mes y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros.

1 *bis*. No obstante, los Estados miembros podrán autorizar, en las condiciones y límites que ellos mismos determinen, a los sujetos pasivos a presentar el estado recapitulativo para cada trimestre civil, en un plazo que no exceda de un mes a partir del final del trimestre, cuando el importe total trimestral, excluido el IVA, de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 264, apartado 1, letra d), y el artículo 265, apartado 1, letra c), no supere ni para el trimestre en cuestión ni para ninguno de los cuatro trimestres anteriores, la suma de 50 000 [euros] o su contravalor en moneda nacional.

La facultad mencionada en el primer párrafo dejará de ser aplicable a partir del final del mes durante el cual el importe total, excluido el IVA, de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 264, apartado 1, letra d), y el artículo 265, apartado 1, letra c), supere, para el trimestre en curso, el importe de 50 000 [euros] o su contravalor en moneda nacional. En tal caso, se establecerá un estado recapitulativo para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo del trimestre, en un plazo que no exceda de un mes.

1 *ter*. Hasta el 31 de diciembre de 2011, los Estados miembros podrán fijar la cantidad prevista en el apartado 1 *bis* en 100 000 [euros] o su contravalor en moneda nacional.

[...]

2. Los Estados miembros autorizarán y podrán exigir que el estado recapitulativo contemplado en el apartado 1 se presente por transferencia electrónica de fichero, en las condiciones que ellos establezcan.

[...]»

14. El artículo 265 de esta misma Directiva establece:

«1. En los casos de adquisiciones intracomunitarias de bienes mencionados en el artículo 42, el sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en el Estado miembro que le haya atribuido el número de IVA bajo el cual haya efectuado las adquisiciones deberá mencionar de manera clara en el estado recapitulativo las siguientes informaciones:

- a) su número de identificación a efectos del IVA en ese Estado miembro y bajo el cual haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de bienes;
- b) el número de identificación a efectos del IVA, en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, del destinatario de la entrega subsiguiente efectuada por el sujeto pasivo;
- c) y, para cada uno de los destinatarios, el importe total, excluido el IVA, de las entregas efectuadas por el sujeto pasivo en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

2. El importe contemplado en el apartado 1, letra c), se declarará con referencia al período de declaración establecido de conformidad con el artículo 263, apartados 1 a 1 *ter*, durante el cual se haya producido la exigibilidad del impuesto.»

15. A tenor del artículo 266 de la Directiva sobre el IVA:

«No obstante lo establecido en los artículos 264 y 265, los Estados miembros podrán establecer que los estados recapitulativos contengan más información.»

B. Derecho austriaco

16. El artículo 3, apartado 8, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley federal relativa al impuesto sobre el volumen de negocios), de 23 de agosto de 1994,³ dispone:

«La adquisición intracomunitaria se considerará efectuada en el territorio del Estado miembro en el que se encuentre el bien una vez finalizada la expedición o el transporte. Si el adquirente utiliza con el proveedor un número de identificación a efectos del IVA otorgado por otro Estado miembro, la adquisición se considerará efectuada en el territorio de dicho Estado miembro hasta que el adquirente acredite que la adquisición ha tributado en el Estado miembro indicado en la primera frase. En caso de que se aporte tal prueba, será de aplicación el artículo 16 *mutatis mutandis*.»

17. El artículo 25 de la UStG de 1994 —en su versión aplicable en el año 2012—,⁴ titulado «Operación triangular», dispone lo siguiente:

«Definición

(1) Tiene lugar una operación triangular cuando tres empresarios en tres Estados miembros diferentes realizan operaciones comerciales sobre el mismo bien, pasando este bien directamente del primer proveedor al último adquirente, y siempre que se cumplan los requisitos enumerados en el apartado 3. Esto se aplicará también cuando el último adquirente sea una persona jurídica que no sea empresario o que no adquiera el bien para su empresa.

³ BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG de 1994».

⁴ BGBl. I, 34/2010.

Lugar de las adquisiciones intracomunitarias en operaciones triangulares

(2) La adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 3, apartado 8, segunda frase, se considerará gravada cuando el empresario (adquirente) acredite que existe una operación triangular y que ha cumplido su obligación de declaración conforme al apartado 6. Si el empresario no cumple su obligación de declaración, se suprimirá la exención fiscal con efecto retroactivo.

Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

(3) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes quedarán exentas de IVA cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que el empresario (adquirente) no tenga su domicilio social o sede en el territorio nacional, estando sin embargo identificado a efectos del IVA en el territorio de la [Unión];
- b) que la adquisición tenga lugar para la subsiguiente entrega del empresario (adquirente) en el territorio nacional a un empresario o persona jurídica identificados a efectos del IVA en dicho territorio;
- c) que los bienes adquiridos procedan de un Estado miembro diferente a aquel en el cual el empresario (adquirente) esté identificado a efectos del IVA;
- d) que el poder de disposición sobre los bienes adquiridos pase directamente del primer empresario o primer comprador al último comprador (destinatario);
- e) que el destinatario sea deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el apartado 5.

Expedición de la factura por parte del adquirente

(4) ^[5] En caso de aplicación de la exención del apartado 3, la factura deberá incluir además los siguientes datos:

- una referencia expresa a la existencia de una operación triangular intracomunitaria y a la calidad de deudor del impuesto del último comprador,
- el número de identificación a efectos del IVA con el cual el empresario (adquirente) haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes, y
- el número de identificación a efectos del IVA del destinatario de la entrega.

Deudor del impuesto

5 La Abgabenänderungsgesetz 2012 (Ley por la que se modifica la tributación), de 14 de diciembre de 2012 (BGBl I, 112/2012), modificó, con efectos a partir del 1 de enero de 2013, este apartado, que pasa a disponer:

«(4) La expedición de la factura se regirá por la normativa del Estado miembro en el cual el adquirente dirija su empresa. Si la entrega se realiza desde un establecimiento permanente del adquirente, se aplicará el Derecho del Estado miembro en el cual se halle dicho establecimiento [...]

Si la expedición de la factura se rige por las normas de la presente ley federal, la factura deberá incluir además los siguientes datos:

- una referencia expresa a la existencia de una operación triangular intracomunitaria y a la calidad de deudor del impuesto del último comprador,
- el número de identificación a efectos del IVA con el cual el empresario (adquirente) haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes, y
- el número de identificación a efectos del IVA del destinatario de la entrega.»

(5) En una operación triangular el deudor del impuesto será el destinatario de la entrega sujeta al impuesto cuando la factura expedida por el adquirente cumpla lo establecido en el apartado 4.

Obligaciones del adquirente

(6) En cumplimiento de su obligación de declaración en el sentido del apartado 2, el empresario deberá indicar en el estado recapitulativo los siguientes datos:

- el número de identificación a efectos del IVA en territorio nacional, con el cual haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes;
- el número de identificación a efectos del IVA del destinatario de la entrega subsiguiente realizada por el empresario, atribuido a este en el Estado miembro de destino de los bienes expedidos o transportados;
- respecto de cada uno de estos destinatarios, el importe total de las entregas efectuadas de esta forma por el empresario en el Estado miembro de destino de los bienes expedidos o transportados. Dichos importes se reflejarán en el trimestre natural en el que se haya originado la deuda tributaria.

Obligaciones del destinatario

(7) Al realizar el cálculo del impuesto conforme al artículo 20 se deberá sumar al importe hallado la cuantía adeudada con arreglo al apartado 5.»

18. Los estados recapitulativos deberán presentarse antes que termine el mes siguiente al período de declaración, conforme al artículo 21, apartado 3, de la UStG de 1994.

II. Hechos que originaron el litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. La sociedad comanditaria Firma Hans Bühler, establecida e identificada a efectos del IVA en Alemania, dirige en este Estado miembro una empresa de producción y comercio. De octubre de 2012 a abril de 2013,⁶ estuvo también identificada a efectos del IVA en Austria debido al desarrollo de un proyecto de constitución de un establecimiento permanente en este último Estado miembro. Este proyecto no se había materializado aún en el momento en que se remitió la petición de decisión prejudicial.⁷

20. En el período comprendido entre octubre de 2012 y marzo de 2013, esta sociedad compró en varias ocasiones a proveedores establecidos en Alemania productos que revendía a un cliente establecido e identificado a efectos del IVA en la República Checa. Los proveedores alemanes transportaban directamente los bienes con destino al cliente checo. Firma Hans Bühler utilizó exclusivamente su número de identificación austriaco a efectos del IVA en dichas operaciones, que consideraba triangulares.

⁶ En el apartado 7 de la resolución de remisión se precisa que el número de identificación a efectos del IVA había dejado de ser válido a fecha de 10 de abril de 2013.

⁷ El representante de esta sociedad precisó en la vista que esta había renunciado a su proyecto.

21. Los proveedores alemanes indicaron su número de identificación alemán a efectos del IVA y el número de identificación austriaco a efectos del IVA de Firma Hans Bühler en las facturas que se le giraban. Firma Hans Bühler emitió facturas a su cliente checo en las que figuraba su número de identificación austriaco y el número de identificación checo a efectos del IVA del adquirente, en las cuales se precisaba que se trataba de «operaciones triangulares intracomunitarias», por lo que era deudor del IVA el adquirente final.

22. El 8 de febrero de 2013, Firma Hans Bühler presentó ante la Administración tributaria austriaca unos estados recapitulativos correspondientes al período comprendido entre octubre de 2012 y enero de 2013 en los que indicaba su número de identificación austriaco a efectos del IVA y el número de identificación checo a efectos del IVA del adquirente final. No se hizo constar nada en la rúbrica «operaciones triangulares».

23. Posteriormente, el 10 de abril de 2013, Firma Hans Bühler corrigió dichos estados recapitulativos, precisando que había efectuado operaciones triangulares, y presentó otros estados recapitulativos correspondientes a los meses de febrero y marzo de 2013.

24. La Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz estimó que las operaciones entre los proveedores alemanes y Firma Hans Bühler debían gravarse en Austria al considerarlas adquisiciones intracomunitarias.

25. Dicha Oficina consideró que se trataba de operaciones triangulares «frustradas» dado que este sujeto pasivo no había cumplido su obligación de declaración y no había aportado la prueba de que la operación se había gravado efectivamente en el momento de la adquisición final en la República Checa. Estimó asimismo que, aun cuando las adquisiciones intracomunitarias hubieran sido efectuadas en la República Checa, se consideraban también efectuadas en Austria, puesto que Firma Hans Bühler había utilizado un número de identificación austriaco a efectos del IVA.

26. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria) desestimó el recurso interpuesto contra esta decisión por Firma Hans Bühler fundándose en que este adquirente había perdido la exención fiscal del IVA por sus adquisiciones intracomunitarias, en aplicación del artículo 25, apartado 2, de la UStG de 1994, al no haber cumplido la obligación de declaración especial exigida por esta disposición. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) consideró también que el número de identificación austriaco a efectos del IVA de Firma Hans Bühler había dejado de ser válido a fecha de 10 de abril de 2013, motivo por el cual esta tampoco había cumplido sus obligaciones de declaración, a que le obligaba el artículo 25, apartado 6, de la UStG de 1994, correspondientes a las operaciones efectuadas en febrero y marzo de 2013.

27. Contra esta resolución, Firma Hans Bühler interpuso un recurso de casación ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria).

28. Este último órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto al consenso existente entre el sujeto pasivo, la Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz y el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) sobre la aplicabilidad de las normas relativas a las operaciones triangulares.

29. Tras constatar que están establecidos en el mismo Estado miembro —la República Federal de Alemania— dos «empresarios», en el sentido de la definición recogida en el artículo 25, apartado 1, de la UStG de 1994, se pregunta por la consecuencia que debe derivarse del hecho de que los bienes se expidieran o transportaran desde dicho Estado miembro, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 141, letra c), de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, sobre el elemento determinante para la calificación de la operación. En caso de que se determine que dicho elemento es únicamente el número de identificación a efectos del IVA utilizado por el sujeto pasivo, dicho órgano jurisdiccional señala las posibles repercusiones que acarrea tal solución si la identificación tiene como única finalidad efectuar operaciones triangulares.

30. Por último, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) manifiesta que existe una divergencia entre su análisis y el de la Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz y el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) en cuanto a las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones de declaración, habida cuenta de los artículos 41 y 42 de la Directiva sobre el IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de rectificación de las facturas.

31. En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 141, letra c), de la Directiva [sobre el IVA], disposición de la que depende que no se aplique el artículo 41, apartado 1, de la Directiva [sobre el IVA], de acuerdo con el artículo 42 (en relación con el artículo 197) de la misma, en el sentido de que el requisito que recoge no se cumple cuando el sujeto pasivo se halla establecido e identificado a efectos del IVA en el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes, aun en el caso de que dicho sujeto pasivo utilice el número de identificación a efectos del IVA de otro Estado miembro en las adquisiciones intracomunitarias en cuestión?
- 2) ¿Deben interpretarse los artículos 42 y 265 en relación con el artículo 263 de la Directiva [sobre el IVA] en el sentido de que tan solo tiene efecto la no aplicabilidad del artículo 41, apartado 1, de dicha Directiva cuando el estado recapitulativo se presenta dentro de plazo?»

III. Análisis

A. Observaciones preliminares

32. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente insta al Tribunal de Justicia a pronunciarse, por primera vez, sobre los requisitos de aplicación del mecanismo establecido en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA,⁸ que deben cumplirse para que la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por un sujeto pasivo, con motivo de una entrega subsiguiente, en el territorio del mismo Estado miembro no quede sujeta al IVA de este.

33. Al tratarse de una medida de simplificación, me parece oportuno comenzar situándola en el contexto más general de las normas aplicables a los intercambios intracomunitarios de bienes,⁹ del que forma parte.

34. El artículo 141 de la Directiva sobre el IVA reproduce, fundamentalmente, el artículo 28 *quater*, parte E, punto 3, guiones primero a quinto, de la Sexta Directiva.

⁸ Lo mismo puede decirse de las disposiciones equivalentes de 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Véanse los puntos 34 y siguientes de las presentes conclusiones.

⁹ Para tener una perspectiva histórica, véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:7), puntos 24 a 29.

35. El artículo 28 *quater*, parte E, de la Sexta Directiva fue introducido por el artículo 1, apartado 22, de 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],¹⁰ que había insertado un título XVI *bis*, que abarcaba los artículos 28 *bis* a 28 decimocuarto, mediante el que se estructuraba el régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros¹¹ y, más concretamente, el de las exenciones.

36. Lo dispuesto en el artículo 28 *quater*, parte E, de la Sexta Directiva no se ha revisado, en su esencia, desde que fuera modificado por el artículo 1, apartado 13, de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la [Sexta Directiva] en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación.¹²

37. El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112,¹³ que tiene como objetivo, según su considerando 4, «garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva [sobre el IVA], en particular, por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imposables», no recoge ninguna disposición particular relativa a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias contempladas en los artículos 138 a 142 de la Directiva sobre el IVA.¹⁴

38. De esta forma, el artículo 141 de esta Directiva constituye un elemento del sistema general de exención de las adquisiciones intracomunitarias. Considero también necesario, para facilitar la comprensión del mecanismo que esta disposición establece,¹⁵ recordar determinados conceptos esenciales en materia de intercambios intracomunitarios de bienes procedentes de la Directiva sobre el IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

39. En primer lugar, según el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de esta Directiva, estarán sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe en su condición de tal.¹⁶

40. En el artículo 20, párrafo primero, de dicha Directiva la «adquisición intracomunitaria de bienes» se define como «la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

10 DO 1991, L 376, p. 1.

11 En el apartado 22 de la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros* (C-409/04, EU:C:2007:548), el Tribunal de Justicia recordó que «al haber comprobado que no se reunían aún las condiciones que habrían permitido establecer el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados, sin que ello afectase al principio de atribución del ingreso fiscal al Estado miembro donde se produzca el consumo final, el legislador comunitario estableció, mediante el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, un régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros basado en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes (considerandos séptimo [a] décimo de la Directiva 91/680)».

12 DO 1992, L 384, p. 47. Según el artículo 4 de esta Directiva, la fecha de aplicación es el 1 de enero de 1993.

13 DO 2011, L 77, p. 1. Salvo determinadas disposiciones de los artículos 3, 11, 23 y 24, este Reglamento entró en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y se aplica a partir del 1 de julio de 2011 (véase el artículo 65 de dicho Reglamento). El Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la [Sexta Directiva] ha quedado derogado (DO 2005, L 288, p. 1); véase el artículo 64 del Reglamento n.º 282/2011.

14 Véase la propuesta, de 4 de octubre de 2017, de un futuro Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias [COM(2017) 568 final], que tiene por objeto únicamente el artículo 138 de la Directiva sobre el IVA.

15 Es preciso señalar que este mecanismo no es obligatorio. Los adquirentes pueden optar por que se les aplique el régimen de base, conforme al cual el sujeto pasivo intermedio debe cumplir las obligaciones tributarias que le corresponden o en el Estado miembro de partida del bien, en el que efectúa una entrega intracomunitaria, o en el Estado miembro de llegada del bien, en el que efectúa una adquisición intracomunitaria, seguida de una entrega interna por el que tributa el cliente final.

16 La letra a) de este artículo establece la tributación de las «entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

41. El artículo 42 de la Directiva sobre el IVA trata sobre el caso particular de la adquisición realizada con motivo de una entrega subsiguiente, al igual que el artículo 141, letra b), de esta Directiva.

42. En virtud del artículo 40 de dicha Directiva, «se considerará que» el lugar en que se ha efectuado la adquisición intracomunitaria de bienes, es decir, el lugar de tributación de la operación, es aquel en que «se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente».

43. En segundo lugar, como el Tribunal de Justicia ha recordado:

- «una entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate»;¹⁷
- «por tanto, toda adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva [¹⁸] tiene como corolario una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva [¹⁹] [(sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232 [...])];²⁰
- «de ello resulta que la exención de una entrega intracomunitaria correlativa a una adquisición intracomunitaria permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA»;²¹
- «la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega».²²

44. Por último, únicamente a las operaciones triangulares se dedica una disposición especial en la Directiva sobre el IVA, a saber, su artículo 141, que las define. De esa disposición se desprende que en tales operaciones deben participar tres sujetos pasivos identificados a efectos del IVA en tres Estados miembros distintos, con la particularidad de que el primer sujeto pasivo expide o transporta los bienes en cuestión con destino al tercero de dichos sujetos.

45. Por tanto, estas operaciones deben distinguirse de las operaciones sucesivas o en cadena referidas a los mismos bienes, de las que resulta un único transporte intracomunitario,²³ examinadas en el pasado por el Tribunal de Justicia, a pesar de que las soluciones puedan ser similares.²⁴

17 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 23.

18 Actualmente artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva sobre el IVA.

19 Actualmente artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

20 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 24.

21 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 25.

22 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 42. Véase, como ejemplo de las consecuencias del incumplimiento de esta exigencia, la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217), apartados 41 y 42.

23 Véanse, como ejemplo, respecto de las operaciones en las que participan más de dos sujetos pasivos, las sentencias de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217); de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Véanse, a efectos de la comparación con el régimen aplicable a las operaciones triangulares, las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 65.

46. En efecto, en tales situaciones, se trataba de definir, a falta de disposición particular, los requisitos de aplicación del principio de exención de la entrega intracomunitaria para «alcanzar de manera simple el objetivo perseguido [...], a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados» y «garantiza[r] una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados».²⁵

47. El Tribunal de Justicia declaró, en primer lugar, que «esta expedición o este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la [Sexta Directiva]»,²⁶ y que «esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos —primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adquirente— tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte».²⁷

48. El Tribunal de Justicia ha precisado ulteriormente²⁸ que «la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega [...], ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega comunitaria».²⁹

49. Sin embargo, para aplicar el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA, la cuestión de a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario no se plantea debido a los requisitos que en las letras b) y c) de ese artículo se enumeran, a saber, que se realice una adquisición de bienes «*con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes*»,³⁰ efectuada por un sujeto pasivo en el Estado miembro del lugar de llegada de estos, por un lado, y que se expidan o transporten directamente los bienes así adquiridos con destino al beneficiario de la entrega subsiguiente, por otro.

50. Por tanto, si bien las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto la identificación de los sujetos pasivos en cuestión a efectos del IVA en tres Estados miembros distintos, considero necesario subrayar³¹ que no es únicamente tal identificación lo que caracteriza a la operación triangular. Las circunstancias en las que se efectúa la operación económica en cuestión son determinantes. De esta forma, esta debe ser efectuada por un adquirente intermedio o, dicho de otro modo, un comprador/revendedor, que decide, de forma concomitante, adquirir con la finalidad de revender y hacer llegar directamente los bienes desde su proveedor a su cliente. En tal caso, el poder de disponer del bien como propietario se habrá transmitido necesariamente al primer adquirente dado que «quien realiza la adquisición intracomunitaria es quien ordena el transporte».³²

51. Por consiguiente, considero que es esencial comprobar previamente,³³ antes de contemplar cualquier simplificación, tales circunstancias particulares, que permiten distinguir entre las operaciones triangulares y las operaciones sucesivas o en cadena.

25 Véase la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 40.

26 Actualmente artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

27 Véase la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), punto 1 del fallo.

28 Véase la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartados 27 y ss.

29 Véase la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 44.

30 El subrayado es mío.

31 Como hizo el Tribunal de Justicia mediante su pregunta a las partes con solicitud de respuesta oral en la vista.

32 Siguiendo la expresión utilizada en las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 66.

33 Véanse, a modo de comparación, los supuestos contemplados en el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 23 de noviembre de 1994, sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario [COM(94) 515 final, en lo sucesivo, «Informe de 1994»], en cuyo punto 247 se afirma que «en el caso contrario, si B se hace cargo de una entrega de bienes en el Estado miembro 1, o si su comprador C se encarga, en su nombre y por su propia cuenta, del transporte hasta el Estado miembro de destino 2 [entiéndase “3” por coherencia con el punto 4 de las presentes conclusiones], B realiza una compra dentro del Estado miembro 1, a la que sucede una entrega comunitaria con origen en ese Estado miembro». Véase, como ejemplo del primer supuesto, la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartados 12, 13 y 40.

52. Lo mismo sucede con los requisitos más generales relativos a las operaciones intracomunitarias, como la realidad de la expedición o del transporte³⁴ y la designación del destinatario final de la entrega subsiguiente como deudor del impuesto en el Estado miembro en cuestión.³⁵

53. De ello se desprende que, en la medida en que la adquisición intracomunitaria en cuestión en el litigio principal vaya seguida de una entrega interna, puede responderse de forma útil a las dos cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente relativas a la aplicación de la medida de simplificación que el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA establece en favor del sujeto pasivo intermedio.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

54. La primera cuestión prejudicial tiene por objeto el examen del requisito de identificación a efectos del IVA de cada uno de los tres sujetos pasivos en un Estado miembro distinto, exigido en virtud del artículo 141 de la Directiva sobre el IVA. Mediante esta cuestión se pide que se precise si es necesario ceñirse a la mera constatación de la utilización de tres números de identificación distintos o si, en cambio, ha de comprobarse que el sujeto pasivo intermedio tiene diversas identificaciones.

55. Es preciso señalar que la única limitación, recogida expresamente en dicho artículo 141, letras a) y e), es la siguiente: que el sujeto pasivo que efectúe una entrega subsiguiente en el Estado miembro del lugar de la adquisición intracomunitaria de los bienes, es decir, el lugar de la llegada de estos, no esté «establecido» en ese Estado miembro.

56. Las distintas versiones lingüísticas, entre otras las de las lenguas española, alemana, inglesa, italiana y polaca,³⁶ están redactadas con esta única limitación.

57. Tal limitación está justificada por el objetivo perseguido por la disposición en cuestión. En efecto, como se recuerda en el apartado 248 del Informe de 1994, «la finalidad de las medidas de simplificación es evitar que el operador [intermedio] tenga que identificarse [³⁷] y declarar en el Estado miembro [del lugar de llegada de los bienes]» cuando efectúa en este una adquisición intracomunitaria de bienes seguida de una entrega interna en este mismo Estado miembro sujeta al IVA según las normas aplicables en este.³⁸

58. Se busca así «“desactivar” la imposición de esta adquisición intracomunitaria que, en principio, sería imponible en el Estado miembro [del lugar de llegada del transporte] y trasladar al subadquirente [final] el gravamen de la venta que le hace [el operador intermedio]». ³⁹

59. Por consiguiente, si se cumplen todos los demás requisitos establecidos en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA, en especial el relativo a la designación del sujeto pasivo deudor del impuesto, la utilización de un número de identificación a efectos del IVA de un Estado miembro para la adquisición intracomunitaria distinto de aquel del Estado miembro de llegada de los bienes no puede tener por efecto la sujeción de esta adquisición a tributación en el Estado miembro que ha atribuido una identificación al sujeto pasivo intermedio.

34 Véase el punto 43, cuarto guion, de las presentes conclusiones.

35 Esta exigencia se recoge en los artículos 42 y 141, letra e), de la Directiva sobre el IVA. En su defecto, debe aplicarse el artículo 41 de esta Directiva. El requisito tiene el siguiente tenor: «en la medida en que el adquirente no acredite que [la] adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40». Véanse el punto 85 de las presentes conclusiones y los apartados 6 y 17 de la resolución de remisión.

36 Véanse las observaciones escritas del Gobierno austriaco (apartado 7). Comprobación libre de la coherencia entre las distintas traducciones.

37 Véase el artículo 214 de la Directiva sobre el IVA, relativo a las obligaciones de identificación para cualquier operación. Véase también, en particular, respecto del recordatorio de la finalidad, a saber, garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA, la sentencia de 14 de marzo de 2013, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168), apartados 18 y 19.

38 Véase el apartado 246, relativo a los principios impositivos, del Informe de 1994.

39 Véase el apartado 249 del Informe de 1994.

60. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta por la aplicabilidad del artículo 141 de la Directiva sobre el IVA cuando el sujeto pasivo está establecido en el Estado miembro de partida de los bienes y, en especial, por la interpretación de la letra c) de este artículo. Por tanto, debe precisarse el conjunto de elementos que han de debatirse.

61. En primer lugar, como expone el órgano jurisdiccional remitente, los términos del artículo 141, letra c), de la Directiva sobre el IVA, referidos a la expedición o el transporte de los bienes «a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA [el operador intermedio]», podrían interpretarse literalmente en el sentido de que quedan excluidos los casos en los que el sujeto pasivo está establecido, o incluso identificado, en el Estado miembro de partida de los bienes, con independencia de la elección de la identificación que podía realizar en el momento en que efectuó la operación.

62. En segundo lugar, tal interpretación no deja de tener apoyo. Como señalan los autores B. Terra y J. Kaus, la exclusión de la identificación en el Estado miembro de partida de los bienes está contemplada en distintos Estados miembros.⁴⁰

63. En tercer lugar, dicha interpretación podría tener una justificación práctica. Puesto que el establecimiento en un Estado miembro crea derechos⁴¹ y obligaciones de tributación y de declaración, la medida de simplificación carece de interés para el sujeto pasivo.

64. En cuarto lugar, la exclusión de las situaciones en las que el sujeto pasivo está identificado en el Estado miembro de partida de los bienes ofrecería la ventaja de limitar los casos de obtención de una identificación puntual con el único objetivo de justificar una participación en operaciones triangulares. A este respecto, la Comisión subrayó, en el Informe de 1994, el interés en que haya cierta vigilancia,⁴² como señala el órgano jurisdiccional remitente.

65. Considero que deben rechazarse estos distintos argumentos por cuanto a continuación se expone.

66. En primer lugar, puede objetarse que una interpretación literal del artículo 141, letra c), de la Directiva sobre el IVA⁴³ lleva a excluir los casos de atribución de número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro de partida de los bienes que no están exclusivamente relacionados con el establecimiento del sujeto pasivo. Pues bien, tal exclusión no podría estar justificada por las obligaciones de declaración.⁴⁴

67. En segundo lugar, y lo que es más importante, partiendo de la constatación de que no existen disposiciones particulares relativas a los casos de identificaciones múltiples, sostengo que el artículo 141 de esta Directiva debe interpretarse de manera estricta y teleológica.

40 Terra, B, y Kaus, J.: *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, vol. 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2017, p. 619, especialmente, nota 601. Véase también, como ejemplo, la circular francesa BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, disponible en la siguiente dirección web: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, apartado 240, y el comentario sobre la legislación belga en Baltus, F.: *La TVA: fondements et mécanismes*, 2.ª ed., Larcier, Bruselas, 2016, p. 163.

41 En determinadas legislaciones nacionales existen vínculos entre los números de identificación sociales o fiscales de una empresa establecida en el Estado miembro en cuestión, atribuyéndose automáticamente el número de identificación a efectos del IVA intracomunitario a partir de esa identificación.

42 Véanse los apartados 252, 254 y 255 de este Informe.

43 Véase el punto 61 de las presentes conclusiones.

44 Véase el punto 63 de las presentes conclusiones.

68. En efecto, por un lado, resulta obligado realizar una interpretación estricta de lo dispuesto en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA debido a su objeto, que no es otro que el establecimiento de una medida de simplificación que tiene como corolario una exclusión, a saber, la relativa a los casos de identificación en el Estado miembro de llegada de los bienes. Dicho de otro modo, la exclusión de la identificación del sujeto pasivo en el Estado miembro de partida de los bienes no puede deducirse de términos generales.

69. Esta lógica no puede cuestionarse, por lo que respecta a la aplicación del artículo 141, letra a), de esta Directiva, por la constatación de que no solo debe excluirse el establecimiento en el Estado miembro de llegada de los bienes, sino también la mera identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo en ese Estado miembro. En efecto, tal requisito se deduce naturalmente del objetivo perseguido por esta disposición, esto es, evitar que el sujeto pasivo intermedio tenga que identificarse. El Informe de 1994, en el que se hace referencia a la utilización por parte del sujeto pasivo intermedio del «número de identificación [...] otorgado por un Estado miembro que no es el de destino del transporte de los bienes», confirma este análisis.⁴⁵

70. Por otra parte, considero, al igual que la Comisión, que lo dispuesto en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA debe leerse en su conjunto y en relación con lo dispuesto en el artículo 265⁴⁶ de esta Directiva, al que remite el artículo 42 de la misma Directiva, relativo al contenido del estado recapitulativo que debe elaborarse para las adquisiciones intracomunitarias efectuadas con motivo de una entrega subsiguiente. Los términos «número de identificación a efectos del IVA [...] bajo el cual [el adquirente] haya efectuado [esta] adquisición» sugieren que existe una libertad de elección entre distintos números. Este tenor se recoge igualmente en el artículo 41 de la misma Directiva, relativo a la determinación del lugar de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

71. Esta interpretación está justificada por la finalidad del mecanismo en cuestión. A mi parecer, el control de la tributación en el lugar final del consumo del bien basta para justificar la elección del legislador de la Unión de no excluir la simplificación, en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA, cuando el adquirente intermedio disponga de otra identificación, correspondiente al lugar de establecimiento de este sujeto pasivo en el Estado miembro del lugar de partida de los bienes.⁴⁷

72. Si se adoptara una solución opuesta, que impidiera al sujeto pasivo elegir su identificación a efectos del IVA, se crearía una diferencia considerable en el trato dispensado a los sujetos pasivos, lo que podría llevar a limitar el ejercicio de actividades económicas, siendo así que el número individual de identificación a efectos del IVA no es más que un medio de prueba.⁴⁸

73. Además, como señala el Gobierno austriaco,⁴⁹ las realidades económicas justifican favorecer el recurso a la reducción de las cargas administrativas⁵⁰ preservando la libre elección por parte de los sujetos pasivos de su identificación para las operaciones intracomunitarias y garantizando la seguridad jurídica de las transacciones para el adquirente final.⁵¹ Asimismo, en la vista, se adujo la ventaja que la simplificación proporciona para la gestión de la tesorería de la empresa exenta de la tributación.

45 Véase el punto 251 de este Informe.

46 Más concretamente, el apartado 1, letra a), del artículo 265 de esta Directiva.

47 Esta solución resulta congruente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la exención de una entrega intracomunitaria no debe depender de la atribución o de la transmisión de un número de identificación a efectos del IVA o incluso de la cancelación de este. Véanse los puntos 87 y siguientes de las presentes conclusiones.

48 Véase la sentencia de 14 de marzo de 2013, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168), apartados 20 y 32.

49 Véanse los apartados 9 a 11 de las observaciones escritas de este Gobierno.

50 Véanse, para consideraciones más generales sobre la relación entre este objetivo y la estrategia de crecimiento de la Unión, en particular para las pymes, la exposición de motivos de la propuesta, de 4 de octubre de 2017, de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias [COM(2017) 568 final], p. 3, apartado 6.

51 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros* (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 48 a 50.

74. Por último, queda por demostrar el interés que tiene para el Estado miembro en el que el sujeto pasivo intermedio está identificado oponer la existencia de otra identificación en el Estado miembro de partida de los bienes. En efecto, en tal caso, únicamente este último Estado miembro puede sujetar la entrega a tributación.

75. Estos elementos en su conjunto nos llevan a considerar que, para limitarse a «lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto»⁵² en el Estado miembro de llegada de los bienes, basta con comprobar que se utilizan tres identificaciones a efectos del IVA distintas para aplicar el mecanismo de simplificación establecido en el artículo 141 de la Directiva sobre el IVA, siempre que, de conformidad con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁵³ el recurso a múltiples números de identificación a efectos del IVA no sea fraudulento.

76. En efecto, como recuerda el órgano jurisdiccional remitente, puede haber circunstancias, como las descritas por la Comisión en su Informe de 1994,⁵⁴ que lleven a preguntarse por la elección de un número de identificación a efectos del IVA con la finalidad de efectuar operaciones triangulares.⁵⁵

77. Además, de manera general, del Plan de Acción sobre el IVA presentado por la Comisión⁵⁶ se desprende que en el estado actual de la legislación resulta obligado aplicar una vigilancia particular.

78. Habida cuenta de todas estas consideraciones, propongo que se responda a la primera cuestión prejudicial que el artículo 141, letra c), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que cumpla los requisitos de identificación contemplados en la letra a) de dicho artículo debe haber efectuado la adquisición de bienes contemplada en la letra b) del mismo artículo con un número de identificación a efectos del IVA otorgado por un Estado miembro distinto del Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes para la adquisición intracomunitaria en cuestión, sin que sea relevante que dicho sujeto pasivo esté establecido o identificado en este Estado miembro.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

79. Esta cuestión solo debe examinarse si se confirma que se han efectuado operaciones triangulares.

80. Mediante esta segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el cumplimiento de las exigencias relativas a la elaboración de un estado recapitulativo, establecidas por los artículos 263⁵⁷ y 265⁵⁸ de la Directiva sobre el IVA, constituye un requisito material para la aplicación del artículo 42 de esta Directiva y, por consiguiente, para que el sujeto pasivo intermedio quede exento de IVA por efecto de la aplicación del mecanismo establecido en el artículo 141 de dicha Directiva.⁵⁹

52 Véanse las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 29, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 61.

53 Póngase en relación con la sentencia de 27 de septiembre de 2012 VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 43 y jurisprudencia citada.

54 Véanse los apartados 254 y 255 de este Informe.

55 A este respecto, es preciso hacer constar que, con posterioridad a la publicación de este Informe, no se adoptó ninguna disposición particular cuando se modificó la Directiva sobre el IVA y se redactaron los Reglamentos.

56 Véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 4 de octubre de 2017, relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA, hacia un territorio único de aplicación del IVA en la Unión — Es hora de decidir [COM(2017) 566 final, apartado 3.1.2, p. 11].

57 Más concretamente, el apartado 1, párrafo primero, que corresponde al artículo 28 nono de la Sexta Directiva, insertado por la Directiva 91/680, que sustituye al artículo 22, apartado 6, letra c), párrafo segundo, primera frase, de la Sexta Directiva.

58 Más concretamente, el apartado 1, letras a) y b), que corresponde al artículo 28 nono de la Sexta Directiva, insertado por la Directiva 91/680, que sustituye al artículo 22, apartado 6, letra b), párrafo quinto, guiones primero y segundo, de la Sexta Directiva.

59 Véase el apartado 16 de las observaciones escritas del Gobierno austriaco.

81. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta por las consecuencias que se derivan de la presentación extemporánea de los estados recapitulativos relativos a las operaciones efectuadas en el período comprendido entre octubre y diciembre de 2012⁶⁰ y de los rectificativos posteriores a estos destinados a precisar que se trataba de operaciones triangulares.⁶¹

82. Es preciso señalar que en el artículo 265 de la Directiva sobre el IVA se enumeran los datos que debe mencionar el sujeto pasivo en el estado recapitulativo que ha de elaborar de conformidad con el artículo 262 de esta Directiva. Las consecuencias de esta exigencia sobre la determinación del lugar de tributación se recogen en el artículo 42 de la mencionada Directiva.

83. De esta forma, en el artículo 42, letra a), de la Directiva sobre el IVA se precisan los requisitos materiales exigidos, en relación con el artículo 197 de esta Directiva y, en particular, en el apartado 1, letra a), de este artículo. De ello se desprende que, en primer lugar, deben cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 141 de dicha Directiva para que la «adquisición intracomunitaria» efectuada «con motivo de una entrega subsiguiente»⁶² se considere sujeta al IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes.

84. La exigencia del cumplimiento «de las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265», recogida en el artículo 42, letra b), de la Directiva sobre el IVA, debe analizarse de manera diferente, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, como un requisito formal que permite únicamente garantizar que la tributación tiene lugar en el Estado miembro del lugar de consumo final de los bienes.

85. En efecto, es preciso recordar, en primer lugar, debido al tenor del artículo 42, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, que el artículo 42, letra b), debe interpretarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 41 de esta Directiva.⁶³ Este último artículo solo ha de aplicarse «en la medida en que el adquirente no acredite que [la] adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40». Estos términos, que expresan un grado de exigencia más elevado, tienen un sentido más amplio que los del artículo 42 de dicha Directiva, relativos a la mera presentación de un estado recapitulativo. Procede asimismo tomar en consideración la finalidad de estas disposiciones, recordada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading,⁶⁴ a saber, «garantizar la sujeción de la adquisición en cuestión al IVA».⁶⁵

86. Por otra parte, no considero, a diferencia del Gobierno austriaco, que deba extraerse conclusión alguna de la diferente redacción del artículo 42 de la Directiva sobre el IVA respecto del artículo 138 de la misma Directiva, que guarda silencio sobre este particular. A mi juicio, en el estado actual de la legislación de la Unión,⁶⁶ no existe ningún impedimento para una aproximación a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, extrapolable al caso de autos, según la cual, siempre que se cumplan los requisitos materiales o sustantivos de una entrega intracomunitaria, el derecho a la exención del IVA no puede supeditarse a otras exigencias de tipo administrativo.

60 Véase el apartado 28 de la resolución de remisión, que precisa que dichos estados recapitulativos, cuyo plazo de presentación vencía el 31 de enero de 2013, fueron presentados el 8 de febrero de 2013.

61 Véanse los apartados 5 y 31 de la resolución de remisión. Estos rectificativos fueron presentados el 10 de abril de 2013.

62 Artículo 42, letra a), de dicha Directiva.

63 Correspondiente al artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva. Puede también señalarse, habida cuenta de los elementos de análisis expuestos por el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno austriaco en sus observaciones escritas, que puede también tratarse de casos en los que se desconoce el destino final de los bienes o, más generalmente, no se cumple uno de los requisitos materiales del artículo 42 de la Directiva sobre el IVA.

64 Sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217), apartados 32 a 36.

65 Véase el apartado 33 de esta sentencia.

66 Véase, en cuanto a los proyectos en curso, la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 4 de octubre de 2017, relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA, Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la Unión — Es hora de decidir [COM(2017) 566 final], sección 3.1.1.1, letra b), p. 9.

87. De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que la denegación de la exención del IVA a una entrega intracomunitaria efectivamente realizada no puede basarse en el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó oportunamente.⁶⁷ El Tribunal de Justicia ha citado también «la presentación del estado recapitulativo a la Administración tributaria» entre las obligaciones formales recogidas en el artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 nono de la misma Directiva, que en la actualidad se recoge, respecto de este particular, en el artículo 263 de la Directiva sobre el IVA.⁶⁸

88. Lo mismo puede decirse, respecto de los supuestos extrapolables al litigio principal, de las exigencias adicionales a la exigencia de disponer de una identificación válida, como la inscripción en el sistema de intercambio de información sobre el IVA [VAT Information Exchange System (VIES)], la sujeción a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias⁶⁹ o incluso la trasmisión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente.⁷⁰

89. Siguiendo la misma lógica, la rectificación de un dato obligatorio de una factura, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, puede tener efectos retroactivos.⁷¹ Además, no puede denegarse la exención de una entrega intracomunitaria por el solo hecho de que la Administración tributaria de otro Estado miembro haya procedido a cancelar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente con efectos a fecha anterior a tal entrega.⁷²

90. Por último, es preciso tomar en consideración, por un lado, la obligación de elaborar estados recapitulativos que tiene todo sujeto pasivo identificado a efectos del IVA,⁷³ lo que permite cotejar los datos proporcionados. Por otro lado, desde una perspectiva más amplia, debe hacerse mención a la evolución de la normativa de la Unión relativa a la cooperación administrativa en materia de IVA.⁷⁴ En efecto, el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido,⁷⁵ que entró en vigor el 1 de enero de 2012, establece las normas y los procedimientos comunes, en particular, respecto al intercambio de información entre las autoridades nacionales competentes, para aplicar correctamente el IVA.⁷⁶ Esta estructura conlleva necesariamente la atenuación de las consecuencias que se derivan de una declaración incompleta o extemporánea.

67 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), punto 1 del fallo.

68 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 25.

69 Véase la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 37.

70 Véanse las sentencias de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 51 y fallo, y de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartados 52 y ss.

71 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), fallo.

72 Véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartados 60 y 61 (en cuanto al requisito formal) y punto 2 del fallo.

73 Véanse los artículos 262 y 263 de la Directiva sobre el IVA.

74 Póngase en relación con la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217), apartado 37.

75 DO 2010, L 268, p. 1.

76 Véanse los siguientes considerandos del Reglamento n.º 904/2010:

«(7) A efectos de la recaudación del impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente. Para ello, no solo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros para garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro.

(8) El control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas imponibles en un Estado miembro diferente de aquel en el que está establecido el prestador o proveedor depende en muchos casos de la información que obra en poder del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo, o que puede ser obtenida mucho más fácilmente por él. Por consiguiente, un control efectivo de dichas operaciones exige que el Estado miembro de establecimiento recoja o tenga la posibilidad de recoger dicha información.

[...]

(19) El Estado miembro de consumo tiene la responsabilidad inicial de asegurar que los suministradores no establecidos cumplan con sus obligaciones [...].»

91. Sin embargo, este «principio de rechazo del formalismo»,⁷⁷ tradicionalmente basado en el carácter objetivo de los conceptos definidos por la Directiva sobre el IVA y el principio de neutralidad fiscal, tiene dos excepciones, aplicables con independencia del beneficio que se derive de una norma del Derecho de la Unión.⁷⁸ Se trata, por un lado, de la participación deliberada en un fraude fiscal⁷⁹ y, por otro, de la falta de prueba de que se han cumplido los requisitos materiales.⁸⁰

92. Es precisamente esta excepción la que, a mi parecer, y contrariamente a lo que sostiene el Gobierno austriaco,⁸¹ explica la solución adoptada en la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading,⁸² toda vez que el Tribunal de Justicia observó que los bienes en cuestión no habían llegado a introducirse en el Estado miembro de identificación.⁸³

93. Por consiguiente, estimo que el derecho a la exención del IVA debe derivarse únicamente del cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 141 y 42, letra a), de la Directiva sobre el IVA, puesto que el requisito contemplado en el artículo 42, letra b), de esta Directiva solo define una modalidad de aplicación práctica.

94. Si, en cambio, el Tribunal de Justicia no compartiera este análisis, sería preciso tomar en consideración, como ha subrayado la Comisión, que en el litigio principal la discusión no se refería a la falta de estado recapitulativo o de cualquier otra declaración.

95. Por tanto, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 42, letra b), de esta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro que ha atribuido un número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado una adquisición intracomunitaria, con motivo de una entrega subsiguiente, le deniegue la exención del IVA por el único hecho de que el sujeto pasivo haya presentado extemporáneamente o rectificado posteriormente el estado recapitulativo, contemplado en el artículo 265 de dicha Directiva, aun cuando no existe ningún indicio serio de fraude y se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos materiales para la exención.

IV. Conclusión

96. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria):

«1) El artículo 141, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que cumpla los requisitos de identificación contemplados en la letra a) de dicho artículo debe haber efectuado la adquisición de bienes contemplada en la letra b) del mismo

77 Siguiendo la expresión utilizada en las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204), puntos 82 y ss. Su razonamiento se basa en los principios formulados en la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 31, retomado recientemente en la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartados 36 a 38.

78 Véase la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartados 42 a 49.

79 Véase la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöck (C-24/15, EU:C:2016:791), apartados 44 y 45. Véase también, como ejemplo de falta fraudulenta de declaraciones en el Estado miembro de llegada de los bienes, en una relación triangular, aunque sin recurso a la medida de simplificación, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Véase la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartados 42 y 43.

81 Véanse los apartados 23, 27 y 39 de las observaciones escritas de este Gobierno.

82 Sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217).

83 Véanse los apartados 41 y 42 de la sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217).

artículo con un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) otorgado por un Estado miembro distinto del Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes para la adquisición intracomunitaria en cuestión, sin que sea relevante que dicho sujeto pasivo esté establecido o identificado en este Estado miembro.

- 2) El artículo 42, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro que ha otorgado un número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado una adquisición intracomunitaria, con motivo de una entrega subsiguiente, le deniegue la exención del IVA por el único hecho de que el sujeto pasivo haya presentado extemporáneamente o rectificado ulteriormente el estado recapitulativo, contemplado en el artículo 265 de dicha Directiva, aun cuando no existe ningún indicio serio de fraude y se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos materiales para la exención.»