



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 27 de septiembre de 2012 *

«Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Entrega de bienes — Imposición de las operaciones en cadena — Denegación de la exención por falta de número de identificación a efectos del IVA del adquirente»

En el asunto C-587/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 10 de noviembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de diciembre de 2010, en el procedimiento entre

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

y

Finanzamt Plauen,

en el que participa:

Bundesministerium der Finanzen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, los Sres. K. Schiemann, L. Bay Larsen y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de marzo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), por los Sres. T. Küffner, S. Maunz y T. Streit, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de junio de 2012;
dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), cuya última modificación se encuentra en la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998 (DO L 281, p. 31) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (en lo sucesivo, «VSTR») y el Finanzamt Plauen en relación con la negativa de este último a eximir del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») una entrega de bienes efectuada por una filial de la citada sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, define el concepto de «sujeto pasivo» en los siguientes términos:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

- 4 El artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, establece varias obligaciones para los deudores, en régimen interior, relativas, en particular, a la contabilidad, la facturación, la declaración, así como al estado recapitulativo que éstos están obligados a presentar a la administración tributaria.
- 5 El artículo 22, apartado 1, letra c), guiones primero y tercero, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, establece:

«Los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para que sean identificados con un número individual:

- todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 4 del artículo 28 *bis*, que efectúen en el interior del país entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieren derecho a deducción [...]

[...]

- los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, en el extranjero, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el apartado 2 del artículo 4».

- 6 El artículo 22, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, dispone:

«Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Los sujetos pasivos deberán expedir asimismo factura [...] por las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el [artículo 28 *quater*, parte A] [...]»

- 7 El artículo 22, apartado 3, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, establece:

«La factura debe mencionar igualmente:

[...]

— para las operaciones contempladas en el [artículo 28 *quater*, parte A, letra a)], el número de identificación del sujeto pasivo en el interior del país, así como el número con que esté identificado el adquirente en otro Estado miembro;

[...]»

- 8 El artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

- 9 El artículo 28 *bis*, apartados 1, letra a), párrafos primero y segundo, y 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva establece:

«1. «Están también sujetas al [IVA]:

- a) 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 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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, no estarán sujetas al [IVA] las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tenga la consideración de sujeto pasivo en las condiciones previstas en el apartado 1 *bis*.

[...]

3. Se considerará “adquisición intracomunitaria”; de un bien la obtención del poder de disponer 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 El artículo 28 *ter*, parte A, de dicha Directiva dispone:

«1. 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.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 *bis* apartado 1, letra a), sin embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del [IVA] bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

No obstante, si, en aplicación del apartado 1, la adquisición queda gravada por el Impuesto 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] bajo el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.

[...]»

11 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva dispone:

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

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

Derecho alemán

12 El artículo 6a de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») define la entrega intracomunitaria en los siguientes términos:

«1. «Existirá entrega intracomunitaria [artículo 4, apartado 1, letra b)] cuando una entrega cumpla los siguientes requisitos:

- 1) El empresario o el adquirente haya transportado o expedido el objeto de la entrega a otra parte del territorio comunitario.
- 2) El adquirente sea
 - a) un empresario que adquirió el objeto de la entrega para su empresa;
 - b) una persona jurídica que no es empresario o que no adquirió el objeto de la entrega para su empresa, o
 - c) cualquier otro adquirente en el supuesto de la entrega de un vehículo nuevo.
- 3) La adquisición del objeto de la entrega esté sujeta por lo que respecta al adquirente en otro Estado miembro a las disposiciones relativas a la tributación del volumen de negocios.

[...]

3. Incumbe al empresario demostrar que se han cumplido los requisitos contemplados en los apartados 1 y 2 [...]»

- 13 El artículo 17c, apartado 1, del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios) impone al proveedor las siguientes obligaciones:

«En los supuestos de entregas intracomunitarias (artículo 6a, apartados 1 y 2 del [UStG]), el empresario al que se aplica el presente Reglamento deberá demostrar mediante documentos contables que se cumplen los requisitos para la exención fiscal, incluida la comunicación del número de identificación a efectos del IVA del adquirente. La contabilidad deberá mostrar con claridad y de modo fácilmente verificable que se han cumplido los citados requisitos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 14 En noviembre de 1998, una filial de VSTR, establecida en Alemania, vendió dos máquinas trituradoras de piedras a Atlantic International Trading Co. (en lo sucesivo, «Atlantic»), establecida en Estados Unidos. Atlantic poseía una sucursal en Portugal, pero no estaba registrada en ningún Estado miembro a efectos del IVA.
- 15 La filial de VSTR solicitó a Atlantic que le comunicara su número de identificación a efectos del IVA. Ésta le indicó que había revendido los bienes en cuestión a una empresa establecida en Finlandia cuyo número de identificación a efectos del IVA le comunicó, extremo que comprobó la filial.
- 16 Acto seguido, una empresa de transportes encargada por Atlantic se hizo cargo de los bienes en el local de la filial de VSTR con el fin de transportarlos por vía terrestre hacia Lübeck (Alemania), y posteriormente por vía marítima hacia Finlandia.
- 17 La filial de VSTR elaboró a nombre de Atlantic una factura sin IVA por la entrega de las máquinas trituradoras de piedras, indicando en la misma el número de identificación a efectos del IVA de la empresa finlandesa a la que se revendieron los bienes.
- 18 El Finanzamt Plauen consideró, no obstante, que la entrega efectuada entre la filial de VSTR y Atlantic no podía quedar exenta del IVA ya que la primera no había facilitado el número de identificación a efectos del IVA de la segunda.
- 19 El Sächsisches Finanzgericht, que conoció del asunto en primera instancia, desestimó el recurso de anulación interpuesto por VSTR contra la citada resolución del Finanzamt Plauen.
- 20 VSTR interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof, alegando que el motivo de exención del IVA invocado por el Finanzamt Plauen es contrario a la Sexta Directiva. Éste sostiene, por el contrario, que los Estados miembros pueden, sin vulnerar el Derecho de la Unión, supeditar la exención de una entrega intracomunitaria a que el adquirente posea un número de identificación a efectos del IVA en un Estado miembro.
- 21 El Bundesfinanzhof constata que la operación objeto del litigio principal dio lugar a dos entregas sucesivas, la primera de la filial de VSTR a Atlantic, la segunda de Atlantic a la empresa finlandesa.
- 22 Considera que la primera entrega podía quedar exenta del IVA como entrega intracomunitaria, siempre que, en particular, con arreglo al artículo 6a, apartado 1, primera frase, punto 3, de la UStG, la adquisición de los bienes por parte del adquirente esté sujeta efectivamente a imposición en Finlandia. Sostiene que dicho requisito puede implicar que el adquirente disponga efectivamente de un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro de destino con el fin de que la Administración de este último Estado miembro pueda sujetar la operación al IVA.

- 23 El Bundesfinanzhof considera que puede denegarse la exención del IVA, en aplicación del artículo 17c, apartado 1, primera frase, del Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios, que obliga al proveedor a presentar la prueba contable del número de identificación a efectos del IVA del adquirente.
- 24 Aclara que, aunque el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva no exige de modo expreso que, para que una entrega intracomunitaria quede exenta del IVA, el adquirente opere con un número individual de identificación a efectos del IVA, dicha exigencia puede no obstante resultar del requisito, recogido en dicha disposición, de que el adquirente sea un «sujeto pasivo [...] actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto». Por otra parte se pregunta si, habida cuenta de los artículos 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de sus artículos 28 *nono*, y 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de dicha Directiva, tal requisito no autoriza a los Estados miembros a imponer esa prueba al proveedor, en particular cuando, como sucede en el asunto principal, el adquirente, establecido en un tercer Estado, no está registrado en ningún Estado miembro y, por otra parte, el proveedor no ha demostrado que el adquirente haya declarado la adquisición intracomunitaria a la administración tributaria.
- 25 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si la obligación de facilitar el número de identificación a efectos del IVA no puede justificarse por la correspondencia, establecida por la Sexta Directiva, y consagrada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entre la exención de la entrega intracomunitaria y la imposición de la adquisición intracomunitaria.
- 26 En consecuencia, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿La Sexta Directiva [...] permite que los Estados miembros sólo acepten una entrega intracomunitaria exenta cuando el sujeto pasivo acredite contablemente el número de identificación a efectos del [IVA]?
- 2) ¿Incide en la respuesta que deba darse a esta cuestión que:
- el adquirente sea un empresario establecido en un país tercero que, si bien ha enviado el objeto de la entrega desde un Estado miembro a otro en el marco de una operación en cadena, no está registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en ningún Estado miembro, y
 - el sujeto pasivo haya acreditado que el adquirente realizó la declaración fiscal de la adquisición intracomunitaria?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- 27 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, que exime del IVA las entregas intracomunitarias, forma parte del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, previsto en el título XVI *bis* de dicha Directiva y cuyo objetivo es transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en particular, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R, C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 37).
- 28 El mecanismo creado por dicho régimen transitorio consiste, por un lado, en la exención, por el Estado miembro de partida, de la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario, completada con el derecho a la deducción o la devolución del IVA soportado en dicho Estado miembro

y, por otro lado, en el gravamen, por el Estado miembro de llegada, de la adquisición intracomunitaria. De ese modo, dicho mecanismo garantiza una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados (véase en ese sentido, en particular, la sentencia R, antes citada, apartado 38) y permite evitar la doble imposición y, por tanto, la violación del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 25, y Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 23).

- 29 Por lo que respecta a las condiciones en las que una operación puede calificarse de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, de la jurisprudencia resulta que están comprendidas en dicho concepto y, por tanto, quedan exentas del IVA las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el interior de la Unión, 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 (véase, en particular, la sentencia R, antes citada, apartado 40).
- 30 Con la salvedad de esos requisitos, relativos a la calidad de los sujetos pasivos, a la transmisión del poder de disponer como propietario de un bien y al desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro, no se exige ningún otro requisito para calificar una operación de entrega o de adquisición intracomunitarias de bienes (véase la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 70), debiéndose aclarar que los conceptos de entrega y de adquisición intracomunitarias tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en particular, la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 38).
- 31 Aunque las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se refieren a la calidad de sujeto pasivo del adquirente, el Tribunal de Justicia considera, no obstante, que resulta necesario dar al órgano jurisdiccional remitente indicaciones acerca del requisito relativo al transporte. En efecto, dado que el litigio principal trata de una operación en la que los bienes vendidos han sido objeto de dos entregas sucesivas, pero de un único transporte intracomunitario, la calificación de entrega intracomunitaria de la primera entrega, entre la filial de VSTR y Atlantic, que puede por ello quedar exenta del IVA en aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, depende de si, como sugiere la resolución de remisión, dicho transporte puede imputarse efectivamente a esa primera entrega (véanse, en ese sentido, las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, apartado 45, y de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Rec. p. I-13335, apartado 21).
- 32 La respuesta a esta cuestión depende de una apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 27) y, en particular, de la determinación del momento en que el poder de disponer del bien como un propietario ha sido transmitido al destinatario final (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartados 31 a 35). En efecto, en el supuesto en que la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, éste ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente (véase, en ese sentido, la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 33).
- 33 De ese modo, en el asunto principal, la entrega de la filial de VSTR a Atlantic no constituiría una entrega intracomunitaria exenta del IVA en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, si la segunda transmisión de propiedad de los bienes de que se trata, de Atlantic a la empresa finlandesa, hubiera tenido lugar antes de que se hubiera producido el transporte intracomunitario de dichos bienes hacia Finlandia.
- 34 Respecto de los elementos de apreciación que pueden tomarse en consideración, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando el primer adquirente ha obtenido el poder de disponer del bien como propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, ha manifestado su intención de

transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debe imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien como propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartados 44 y 45).

- 35 No obstante, el Tribunal de Justicia también precisó que no sucede así si, tras la transmisión al adquirente del poder de disposición sobre el bien como propietario, el proveedor que efectuó la primera entrega había sido informado por dicho adquirente de que la mercancía se revendería a otro sujeto pasivo antes de salir del Estado miembro de entrega (sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 36.)
- 36 De la resolución de remisión se desprende que los hechos del litigio principal corresponden en parte a ese último supuesto, ya que Atlantic precisó a la filial de VSTR, antes del transporte de los bienes en cuestión hacia Finlandia, que éstos habían sido ya revendidos a una empresa finlandesa, cuyo número de identificación a efectos del IVA le comunicó.
- 37 No obstante, esas circunstancias no bastan por sí solas para demostrar que la transmisión a la empresa finlandesa del derecho a disponer de los bienes en cuestión como propietario tuvo lugar antes de su transporte a Finlandia, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional nacional teniendo en cuenta las circunstancias del asunto.
- 38 De ello se desprende que procede responder a las dos cuestiones planteadas, ya que la entrega objeto del litigio principal puede constituir una entrega intracomunitaria.

Sobre las dos cuestiones planteadas

- 39 Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente. El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que esclarezca si el hecho de que el adquirente esté establecido en un tercer Estado, sin estar por otra parte registrado en un Estado miembro, o si el hecho de que el proveedor demuestre que el adquirente declaró la adquisición intracomunitaria pueden modificar la respuesta a dichas cuestiones.
- 40 El requisito que menciona el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), primer párrafo, de la Sexta Directiva, con arreglo al cual el adquirente debe ser un «sujeto pasivo [...] actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto» no implica por sí mismo que el adquirente opere con un número de identificación a efectos del IVA en el marco de la adquisición en cuestión.
- 41 Por tanto, debe entenderse que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se refieren a los medios de prueba que pueden imponerse al proveedor para demostrar que en la operación de que se trata se ha cumplido el requisito relativo a la cualidad de sujeto pasivo del adquirente.
- 42 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya determinó que, a falta de disposición sobre esta materia en la Sexta Directiva, dado que ésta establece únicamente en su artículo 28 *quater*, parte A, primera parte de la frase, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes, la cuestión de los medios de prueba que pueden presentar los sujetos pasivos para acogerse a la exención del IVA es competencia de los Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Collée, apartado 24, y R, apartado 43).

- 43 El Tribunal de Justicia también determinó que corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), incluidas las impuestas por los Estados miembros para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales (véase, en particular, la sentencia R, antes citada, apartado 46).
- 44 Por otra parte, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del tributo y evitar el fraude, siempre que, en particular, no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Collée, apartado 26, y R, apartado 45). Por tanto, tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véanse las sentencias antes citadas Teleos y otros, apartado 46, y Collée, apartado 26).
- 45 De ese modo, supeditar, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (véase la sentencia Collée, antes citada, apartado 29).
- 46 En efecto, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, y sólo cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase la sentencia Collée, antes citada, apartado 31), siempre que, no obstante, el proveedor de bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA. En este último caso, el Tribunal de Justicia determinó efectivamente que dicha persona no puede invocar válidamente el principio de neutralidad fiscal (véase la sentencia R, antes citada, apartado 54).
- 47 De las consideraciones anteriores resulta que los Estados miembros están facultados para obligar al proveedor de bienes a que aporte la prueba de que el adquirente es un sujeto pasivo, que actúa como tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata, siempre que se respeten los principios generales del Derecho, y en particular la exigencia de proporcionalidad.
- 48 Respecto a la cuestión de si se cumplen dichas exigencias cuando, como sucede en el asunto principal, un Estado miembro obliga al proveedor a transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, no puede cuestionarse que dicho número de identificación está estrechamente relacionado con la condición de sujeto pasivo en el régimen que introduce la Sexta Directiva. El artículo 22, apartado 1, letra c), guiones primero y tercero, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 *nono*, obliga de ese modo a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que un sujeto pasivo esté identificado por un número individual.
- 49 No obstante, dicha prueba no puede en todos los casos depender exclusivamente de que se facilite tal número toda vez que la definición de sujeto pasivo, enunciada en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, contempla únicamente una persona que cumple, de un modo independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de dicho artículo, con independencia de los objetivos o de los resultados de tal actividad, sin supeditar dicha condición al hecho de que esa persona disponga de un número de identificación a efectos del IVA. Además, de la jurisprudencia resulta que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (véase, en ese sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 42).

- 50 Tampoco puede excluirse que un proveedor no disponga, por uno u otro motivo, de dicho número, máxime cuando el cumplimiento de tal obligación depende de la información recibida del adquirente.
- 51 De ese modo, aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata sin embargo de una mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, apartado 60).
- 52 En consecuencia, aunque es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 38), los Estados miembros van más allá de las medidas estrictamente necesarias para la correcta percepción del impuesto si deniegan a una entrega intracomunitaria acogerse a la exención del IVA por el mero hecho de que el proveedor no ha facilitado el número de identificación a efectos del IVA, cuando éste no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le puedan exigir razonablemente, transmitir dicho número, pero proporciona por otro lado indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación de que se trata.
- 53 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, el proveedor solicitó a Atlantic su número de identificación y que ésta, que carecía del mismo, le transmitió el número de identificación del segundo adquirente. De ese modo, no parece que ninguno de los dos intervinientes haya actuado de manera fraudulenta. Por otra parte, la entrega objeto del litigio principal se refiere a bienes que, por naturaleza, parecen destinarse a ser utilizados en el marco de una actividad económica.
- 54 El hecho de que el adquirente, como sucede en el litigio principal, esté establecido en un tercer Estado, no puede en principio justificar una respuesta diferente. En efecto, ni el régimen transitorio de la Sexta Directiva relativo a la entrega intracomunitaria ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia distinguen en función del lugar de establecimiento del adquirente.
- 55 Por lo que atañe a la circunstancia de que el proveedor presentó la declaración tributaria del adquirente relativa a su adquisición intracomunitaria, procede recordar que, como ha declarado el Tribunal de Justicia en el apartado 30 de la presente sentencia, con la salvedad de los requisitos relativos a la calidad de los sujetos pasivos, a la transmisión del poder de disponer de un bien como propietario y al desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro, no puede imponerse ningún otro requisito para calificar una operación de entrega o de adquisición intracomunitaria de bienes. De ese modo, para acogerse a la exención en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, no puede obligarse al proveedor a que proporcione elementos de prueba relativos a la imposición de la adquisición intracomunitaria de los bienes de que se trata.
- 56 Por otra parte, no puede considerarse que dicha declaración constituya, por sí sola, una prueba determinante de la calidad de sujeto pasivo del adquirente y no puede más que constituir un indicio (véanse, por analogía, las sentencias, Teleos y otros, antes citada, apartado 71, y de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 37).
- 57 En consecuencia, la circunstancia de que el proveedor haya presentado o no dicha declaración tampoco puede modificar la respuesta a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.
- 58 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede por tanto responder a las dos cuestiones que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedita la

exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.

Costas

- ⁵⁹ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, 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, en su versión modificada por la Directiva 98/80/CE, del Consejo, de 12 de octubre de 1998, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.

Firmas