SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 7 de diciembre de 2010 *

En el asunto C-285/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesgerichtshof (Alemania), mediante resolución de 7 de julio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de julio de 2009, en el proceso penal contra

R.,

en el que participan:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Presidentes de Sala, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (Ponente) y T. von Danwitz y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de mayo de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. R., por la Sra. A. Parsch y los Sres. D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz y K.-F. Zapf, Rechtsanwälte;

— en nombre del Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, por la Sra. M. Harms y el Sr. K. Lohse, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. B. Doherty, Barrister;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. G. Kanellopoulos y por las Sras. Z. Chatzipavlou y V. Karra, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de junio de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), 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), en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco del litigio relativo a las actuaciones penales emprendidas contra el Sr. R. a raíz del fraude fiscal que se le imputa en materia de percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 El artículo 2, de la Sexta Directiva sujeta al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal, así como las importaciones de bienes.

4 La Sexta Directiva incluye un título XVI *bis,* titulado «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», introducido por 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 Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), y que comprende, en concreto, los artículos 28 *bis* a 28 decimocuarto.

5 A tenor del artículo 28 *bis,* apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva:

«Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

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.»

6 El derecho a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes se establece en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, que está redactado como sigue:

«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.»

Normativa nacional

7 A tenor del artículo 370, apartado 1, de la Abgabenordnung 1977 (Ley general tributaria de 1977) (BGBl. 1976 I, p. 613, y 1977 I, p. 269):

«1) Será condenado a una pena de hasta cinco años de prisión o a una multa penal quien

1. haga declaraciones incorrectas o incompletas a las autoridades tributarias [...] sobre hechos fiscalmente relevantes,

[...]

y reduzca así su carga fiscal u obtenga con ello para sí o para terceros ventajas fiscales indebidas.»

8 Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 370 de la Ley general tributaria de 1977 constituye una ley penal en blanco, puesto que no contiene todos los elementos del tipo penal. Se completa con las disposiciones del Derecho tributario material, que especifican los hechos fiscalmente relevantes y los requisitos para que se devengue un impuesto. Considera, por lo tanto, que el devengo del impuesto es un presupuesto del tipo de la evasión penal de impuestos.

9 En virtud del artículo 1, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1999) (BGBl. 1999 I, p. 1270; en lo sucesivo, «UStG»), las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA alemán.

10 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, letra b), de la UStG, por el que se adapta el Derecho interno al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, están exentas del IVA las entregas intracomunitarias comprendidas entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de esta misma Ley.

11 El artículo 6a, apartado 1, de la UStG dispone:

«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 al resto 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

y

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.

[…]»

12 Con arreglo al artículo 6a, apartado 3, de la UStG, el empresario debe acreditar el cumplimiento de los requisitos de los apartados 1 y 2 de ese mismo artículo. Con el acuerdo del Bundesrat, el Ministerio de Hacienda Federal puede determinar, por vía reglamentaria, la manera en que el empresario debe aportar dicha prueba.

13 En virtud del artículo 18a, apartado 1, de la UStG, el empresario residente que haya realizado entregas intracomunitarias exentas debe presentar al Bundeszentralamt für Steuern (Administración tributaria federal) una declaración en la que conste, en particular, el número de identificación a efectos del IVA del adquirente. Dicha declaración sirve de base para el control de los intercambios intracomunitarios de mercancías, al registrar los datos y transmitirlos, en su caso, a las Administraciones nacionales en el marco del sistema de intercambio de información en materia de IVA.

14 Según el artículo 18b de la UStG, el empresario debe declarar a la Administración tributaria las bases imponibles de sus entregas intracomunitarias. Conforme al artículo 10, apartado 1, segunda frase, de la UStG, la base imponible de una entrega intracomunitaria está constituida, normalmente, por el importe neto que el destinatario de la prestación abona al empresario. Con la declaración mencionada en el citado artículo 18b, el empresario informa a la Administración tributaria de que las entregas realizadas están exentas en virtud de los artículos 4, apartado 1, letra b), y 6a de la UStG, de modo que no está obligado a pagar el IVA por dichas entregas.

15 Las obligaciones en materia de prueba del empresario que realiza una entrega intracomunitaria se regulan más detalladamente en el Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 (Reglamento de ejecución del impuesto sobre el volumen de negocios de 1999) (BGBl. 1999 I, p. 1308; en lo sucesivo, «UStDV»).

16 Conforme al artículo 17a del UStDV, el empresario, por un lado, debe demostrar, mediante los comprobantes adecuados, que el objeto de la entrega fue transportado o expedido al resto del territorio de la Unión («prueba documental»). Por otro lado, según el artículo 17c del UStDV, debe acreditar contablemente el cumplimiento de los requisitos de la exención, incluido el número de identificación a efectos del IVA del adquirente («prueba contable»).

Litigio principal y cuestión prejudicial

17 El Sr. R. de nacionalidad portuguesa, era el administrador de una sociedad alemana dedicada al comercio de coches de lujo. Con arreglo a lo manifestado en la resolución de remisión, desde el año 2001 vendía más de 500 vehículos al año. Los compradores eran, en su mayoría, concesionarios de automóviles establecidos en Portugal.

18 A partir del año 2002, el Sr. R. llevó a cabo una serie de manipulaciones, disimulando la identidad de los verdaderos compradores de los vehículos, con el objeto de facilitar a los distribuidores establecidos en el territorio de la República Portuguesa la comisión de fraudes en el IVA en dicho Estado miembro. Esto le permitió vender los vehículos a un precio más ventajoso y obtener, así, mayores beneficios.

19 Dichas manipulaciones consistían en la emisión, a efectos de la contabilidad de su sociedad, de facturas falsas a nombre de compradores ficticios, que figuraban como destinatarios de las entregas. Estas facturas indicaban, en cada caso, la razón social del supuesto comprador, su número de identificación a efectos del IVA, la designación del vehículo –que en realidad se entregaba a otro adquirente–, el precio de la compra y la mención «entrega intracomunitaria exenta del impuesto con arreglo al artículo 6a de la UStG», lo que daba a entender que el IVA se pagaría en Portugal. Los compradores ficticios eran empresas reales radicadas en Portugal, algunas de las cuales conocían la utilización que se hacía de su nombre comercial, mientras que otras lo ignoraban.

20 Por su parte, los verdaderos compradores revendían los vehículos a compradores finales particulares en Portugal, sin declarar a las autoridades fiscales portuguesas la existencia de una previa adquisición intracomunitaria y sin pagar el IVA debido por dicha adquisición. Además, las verdaderas relaciones comerciales se ocultaban por otros medios. En el caso de que, en el momento de la entrega, se conocieran los compradores finales, el Sr. R. expedía, en primer lugar, los documentos de circulación del

vehículo a nombre de estos últimos. Posteriormente, emitía una nueva factura falsa en la que figuraba el nombre del comprador final como destinatario y la mención deliberadamente inexacta: «tributación del margen de beneficio con arreglo al artículo 25a de la UStG», aplicable a los vehículos de ocasión.

21 De este modo, la sociedad de la que el Sr. R. era administrador vendió y entregó más de 1.100 vehículos por valor de unos 19 millones de euros durante los años 2002 y 2003. En sus declaraciones fiscales correspondientes a esos dos años, el Sr. R. calificaba dichas operaciones como entregas intracomunitarias exentas y, en las declaraciones «resumen» dirigidas al Bundeszentralamt für Steuern, señaló como partes contratantes a los compradores ficticios, para evitar que los verdaderos compradores pudiesen ser identificados en Portugal mediante el sistema de intercambio de información fiscal a escala de la Unión.

22 Por haberse incoado un proceso penal en su contra, el Sr. R. ingresó en prisión preventiva el 30 de enero de 2008. Mediante sentencia de 17 de septiembre de 2008, el Landgericht Mannheim (tribunal regional de Mannheim) lo condenó a una pena conjunta de tres años de prisión por dos delitos de fraude fiscal mediante los que había eludido más de un millón de euros de IVA en 2002 y más de 1,5 millones de euros en 2003. Según dicho órgano jurisdiccional, las entregas falseadas dirigidas a Portugal no son entregas intracomunitarias en el sentido del artículo 28 *quater,* parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. En efecto, el abuso deliberado de la normativa de la Unión justificaría la denegación de la exención en Alemania. Al haber incumplido su obligación de percibir el IVA alemán por dichas entregas, de abonarlo a las autoridades fiscales y de incluirlo en sus declaraciones anuales, el Sr. R. había incurrido en un delito de fraude fiscal.

23 El Sr. R. interpuso un recurso de «Revision» (casación) contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. En su opinión, el Landgericht no calificó correctamente las operaciones en cuestión, porque se trataba de entregas intracomunitarias

exentas del IVA debido a que los vehículos fueron efectivamente entregados a profesionales en Portugal. El Sr. R. considera que la recaudación del IVA en Alemania no se cuestionó en ningún momento, pues dicho impuesto correspondía al Estado miembro de destino, a saber, la República Portuguesa. A su juicio, el hecho de que el referido impuesto no se hubiera pagado en este último Estado carece de relevancia.

24 En su resolución de remisión, el Bundesgerichtshof expone su postura de que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que a todos los implicados en operaciones dirigidas a la evasión de impuestos debe denegárseles las ventajas fiscales dispuestas en general para las operaciones concretas, siempre que el sujeto pasivo correspondiente sea consciente de la práctica abusiva o fraudulenta y participe en ella. Considera que esto se desprende, por un lado, de la prohibición de prácticas abusivas establecida en el Derecho de la Unión y aplicada en materia de IVA y, por otro lado, de la lógica interna y del alcance de dicha disposición, así como de los objetivos de la Sexta Directiva.

25 El referido órgano jurisdiccional manifiesta que nunca ha albergado dudas sobre la interpretación de la Sexta Directiva, debido a la jurisprudencia suficientemente clara del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que ya en dos casos similares denegó la exención a una entrega intracomunitaria.

26 Sin embargo, de los autos se desprende que, en el marco de un procedimiento tributario paralelo referente al Sr. R. y que tiene por objeto los mismos hechos, el Finanzgericht Baden-Württemberg, en un auto de 11 de marzo de 2009, formuló objeciones en contra de la interpretación del Bundesgerichtshof en relación con la negativa a conceder una exención y ordenó suspender la ejecución de las liquidaciones en concepto de IVA dirigidas al Sr. R. Según dicho Finanzgericht, la prohibición comunitaria de las prácticas abusivas no se aplica en la medida en que las operaciones controvertidas se explican por otros factores distintos de la voluntad de obtener ventajas fiscales.

Además, consideró que la tesis del Bundesgerichtshof es contraria a los principios de neutralidad y de territorialidad del IVA.

27 Habida cuenta de esta divergencia de apreciaciones de los órganos jurisdiccionales alemanes, el Bundesgerichtshof considera que es necesaria la petición de decisión prejudicial, puesto que el Sr. R. podría eludir un proceso penal si las operaciones de que se trata fueran calificadas como entregas intracomunitarias comprendidas en la exención establecida en el artículo 28 *quater,* parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. En tal caso, la participación de un operador alemán en un fraude fiscal en Portugal no podría sancionarse sobre la base del Derecho penal tributario alemán, a falta de garantía de reciprocidad en materia de acciones penales. Las declaraciones falsas relativas al adquirente no serían infracciones penales, sino meras infracciones administrativas que pueden ser sancionadas con una multa de hasta 5.000 euros.

28 En estas circunstancias, el Bundesgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

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

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

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

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

29 El Sr. R. se opone a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial por dos motivos. En primer lugar, sostiene que el órgano jurisdiccional remitente ha presentado los hechos del litigio principal de manera equivocada, por cuanto considera que los vehículos de ocasión se vendían a «empresas ficticias» o a «missing traders», mientras que se trataba de entregas reales efectuadas a favor de operadores económicos reales, que constituían operaciones rentables y correspondían a las condiciones del mercado. A su juicio, en la medida en que la cuestión prejudicial no presenta relación alguna con los hechos o el objeto de dicho litigio ni responde a una necesidad objetiva para su resolución, resulta inadmisible.

30 En segundo lugar, el Sr. R. considera que la cuestión planteada tiene carácter hipotético, debido a que una directiva no puede tener efecto directo en materia penal. Sobre este particular, se refiere a las sentencias de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec. p. 3969); de 12 de diciembre de 1996, X (C-74/95 y C-129/95, Rec. p. I-6609, apartado 23), y de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros (C-87/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. p. I-3565, apartados 73 y siguientes). En su opinión, la interpretación que el órgano jurisdiccional remitente pretende deducir de la Sexta Directiva no resulta de las disposiciones pertinentes vigentes en el Derecho alemán. Considera que el Derecho constitucional alemán, en particular el principio de legalidad en materia penal, impondría límites a la interpretación conforme a la Sexta Directiva si tal interpretación condujera a una condena penal en el procedimiento principal.

31 A este respecto, es preciso recordar que, en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las

particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. En consecuencia, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación y/o validez del Derecho de la Unión, en principio el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 37, y de 26 de octubre de 2010, Schmelz, C-97/09, Rec. p. I-10465, apartado 28).

32 Por lo tanto, la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véanse las sentencias de 5 de diciembre de 2006, Cipolla y otros, C-94/04 y C-202/04, Rec. p. I-11421, apartado 25; de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros, C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-2213, apartado 26, y Schmelz, antes citada, apartado 29).

33 Pues bien, no ocurre así en el presente asunto. El órgano jurisdiccional nacional ha proporcionado al Tribunal de Justicia elementos de hecho y de Derecho que guardan relación manifiesta con el objeto del litigio principal, así como los argumentos que le llevaron a estimar que, para pronunciarse, era necesaria una interpretación del artículo 28 *quater,* parte A, letra a), de la Sexta Directiva.

34 Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

35 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 28 *quater,* parte A, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que ha tenido lugar efectivamente la entrega de un bien en otro Estado miembro, pero el proveedor, con ocasión de dicha entrega, ha ocultado la identidad del verdadero adquirente a fin de permitirle eludir el pago del IVA devengado por la adquisición intracomunitaria correspondiente, debe denegarse la exención de este impuesto en relación con dicha entrega intracomunitaria.

36 Para responder a esta cuestión, procede recordar, con carácter preliminar, que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos eventuales es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 71).

37 Las entregas intracomunitarias de bienes están exentas en virtud del artículo 28 *quater,* parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, disposición que 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 (véanse las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 36; Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 22; Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 22, y de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, Rec. p. I-3581, apartado 30).

38 A este respecto, 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 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. Este mecanismo garantiza, así, una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, apartados 30 y 40).

39 Al igual que otros conceptos que definen las operaciones sujetas a imposición con arreglo a la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 44, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 41), 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 (sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 38).

40 Por lo que respecta, en particular, a las entregas intracomunitarias, del artículo 28 *quater,* parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva se desprende que están comprendidas en dicho concepto y exentas, en las condiciones que los Estados miembros fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales, 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 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.

41 El Tribunal de Justicia ha interpretado esta disposición en el sentido de que 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, el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega (véanse las sentencias, antes citadas, Teleos y otros, apartado 42, y Twoh International, apartado 23).

42 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha señalado que, desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, resulta difícil para la Administración tributaria verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por ello, las autoridades tributarias nacionales realizan tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones (sentencias, antes citadas, Teleos y otros, apartado 44, y Twoh International, apartado 24).

43 No obstante, dado que ninguna disposición de la Sexta Directiva establece concretamente qué pruebas están obligados a presentar los sujetos pasivos para poder disfrutar de la exención del IVA, esta cuestión, como resulta de la primera frase del artículo 28 *quater,* parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros (véase la sentencia Collée, antes citada, apartado 24).

44 Por consiguiente, conforme a dicha disposición, por un lado, corresponde a los Estados miembros establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para asegurar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales.

45 Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad y el de la protección de la confianza legítima (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 48; de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartados 29 y 30, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rec. p. I-771, apartado 18). Por lo que respecta, concretamente, al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, conforme a este principio, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar de este modo no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude

(véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 26).

46 Por otro lado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para poder disfrutar de la exención con arreglo al artículo 28 *quater,* parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación de esta disposición, 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 este sentido, la sentencia Twoh International, antes citada, apartado 26).

47 De la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, el Sr. R. invocó su derecho a la exención del IVA en supuestos en los que los bienes entregados habían abandonado efectivamente el territorio alemán, pero las facturas y declaraciones que presentó a la Administración tributaria como pruebas de las operaciones intracomunitarias adolecían deliberadamente de inexactitud material. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Sr. R. ocultó, en dichas facturas, la identidad de los verdaderos adquirentes, para permitirles eludir el pago del IVA devengado por la adquisición intracomunitaria realizada en Portugal.

48 A este respecto, la presentación de facturas falsas o de falsas declaraciones, así como cualquier otra manipulación de pruebas, puede impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Pues bien, tales actos revisten una gravedad aún mayor cuando se cometen en el marco del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias, que funciona, como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos.

49 Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren la expedición de facturas irregulares constitutiva de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, la exención (véanse, en este sentido, la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartado 62, y el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 30).

50 La denegación de la exención en caso de incumplimiento de una obligación establecida en el Derecho nacional, en el presente caso, la obligación de identificar al adquirente destinatario de la entrega intracomunitaria, incorpora un efecto disuasorio que tiene por objeto garantizar la efectividad de dicha obligación y evitar cualquier tipo de fraudes y evasiones fiscales (véase, por analogía, por lo que respecta a la retención de una parte del IVA deducible, la sentencia Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, antes citada, apartado 28).

51 De lo anterior se deriva que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, el Estado miembro de partida de la entrega intracomunitaria puede denegar la aplicación de la exención basándose en las competencias que le corresponden en virtud de la primera frase del artículo 28 *quater,* parte A, de la Sexta Directiva y con el fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales.

52 No obstante, en casos específicos en los que existan razones fundadas para suponer que la adquisición intracomunitaria correspondiente a la entrega de que se trate podría eludir el pago del IVA en el Estado miembro de destino, y ello pese a la asistencia mutua y a la cooperación administrativa entre las autoridades tributarias de los Estados miembros afectados, el Estado miembro de partida está obligado, en principio, a denegar la exención al proveedor de bienes y a obligarle a pagar el impuesto *a posteriori* para evitar que la operación de que se trate eluda todo tipo de tributación. Conforme al principio fundamental del sistema común del IVA, este impuesto se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio

(véanse, en particular, el auto Transport Service, antes citado, apartados 20 y 21, y las sentencias Optigen y otros, apartado 54, y Collée, apartado 22, antes citadas).

53 Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede señalar que no se opone a que se obligue a un proveedor que participe en el fraude a pagar *a posteriori* el IVA por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante que se ha de tener en cuenta a la hora de examinar la proporcionalidad de una medida nacional.

54 Además, la afirmación realizada en el apartado 51 de la presente sentencia no queda cuestionada ni por los principios de neutralidad fiscal o de seguridad jurídica ni por el de protección de la confianza legítima. Estos principios no pueden ser invocados válidamente por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

55 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que ha tenido lugar efectivamente una entrega intracomunitaria de bienes, pero el proveedor, con ocasión de dicha entrega, ha ocultado la identidad del verdadero adquirente a fin de permitirle eludir el pago del IVA, el Estado miembro de partida de la entrega intracomunitaria, basándose en las competencias que le corresponden en virtud de la primera frase del artículo 28 *quater,* parte A, de la Sexta Directiva, puede denegar la exención en relación con dicha operación.

Costas

56 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 (Gran Sala) declara:

En circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que ha tenido lugar efectivamente una entrega intracomunitaria de bienes, pero el proveedor, con ocasión de dicha entrega, ha ocultado la identidad del verdadero adquirente a fin de permitirle eludir el pago del impuesto sobre el valor añadido, el Estado miembro de partida de la entrega intracomunitaria, basándose en las competencias que le corresponden en virtud de la primera frase del artículo 28 *quater,* parte A, 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 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, puede denegar la exención en relación con dicha operación.

Firmas