Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 19 de abril de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Lugar de la adquisición intracomunitaria — Artículo 42 — Adquisición intracomunitaria de bienes objeto de una entrega subsiguiente — Artículo 141 — Exención — Operación triangular — Medidas de simplificación — Artículo 265 — Rectificación del estado recapitulativo»

En el asunto C-580/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 19 de octubre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2016, en el procedimiento entre

Firma Hans Bühler KG

y

Finanzamt de Graz-Stadt,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y E. Juhász, la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. R. Schiano, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de octubre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Firma Hans Bühler KG, por el Sr. P. Schulte, Rechtsanwalt;

– en nombre del Gobierno austriaco, por los Sres. G. Eberhard, F. Koppensteiner y S. Pfeiffer, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de noviembre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 141, letra c), y de los artículos 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 41, párrafo primero, y con los artículos 197 y 263 de la Directiva del IVA.

2 Esta petición se ha presentado en 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.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Según los considerandos 10 y 38 de la Directiva del IVA,

«(10) Durante dicho período transitorio conviene gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las operaciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos no exentos.

[…]

(38) Para las operaciones imponibles en régimen interior vinculadas a intercambios intracomunitarios de bienes, llevadas a cabo durante el período transitorio por sujetos pasivos no establecidos en territorio del Estado miembro en que se haya efectuado la adquisición intracomunitaria de bienes, incluidas las operaciones en cadena, es necesario adoptar medidas de simplificación que garanticen un trato equivalente en todos los Estados miembros. A tal fin, resulta oportuno que se armonicen las disposiciones relativas al régimen de imposición y al deudor del impuesto adeudado en virtud de dichas operaciones. Sin embargo, en principio, conviene excluir de tales regímenes los bienes destinados a ser entregados en la fase de comercio al por menor.»

4 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:
   i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36».

5 A tenor del artículo 20, párrafo primero, de la Directiva del IVA:

«Se considerará "adquisición intracomunitaria de bienes" 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.»

6 El artículo 40 de la Directiva establece:

«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].»

7 Con arreglo al artículo 41 de la Directiva del IVA:

«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.»

8 El artículo 42 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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.»

9 El artículo 141 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«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.»

10 El artículo 197 de la Directiva del IVA señala lo siguiente:

«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.»

11 El artículo 262 de la Directiva establece:

«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;

c) los sujetos pasivos y las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificadas a efectos del IVA a quienes hayan prestado servicios que no estén exentos del IVA en el Estado miembro en el que la transacción esté gravada, respecto de los cuales el destinatario es el deudor del impuesto, de conformidad con el artículo 196.»

12 A tenor del artículo 263, de la Directiva del IVA:

«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.

[…]»

13 El artículo 265 de la Directiva dispone lo siguiente:

«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.»

Derecho austriaco

14 El artículo 3, apartado 8, del Anhang (Binnenmarkt) [anexo (mercado interior)] de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 23 de agosto de 1994 (BGBl., 663/1994; en lo sucesivo, «UStG») 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 atribuido 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*.»

15 En su redacción aplicable en 2012 (BGBl. I, 34/2010), el artículo 25 de la UStG de 1994, rubricado «Operación triangular», era del siguiente tenor:

«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.

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) 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 condición 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) 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.»

16 Con efectos a partir del 1 de enero de 2013, se modificó el apartado 4 de esta disposición quedando (en su redacción del BGBl. I, 112/2012) de la siguiente manera:

«Expedición de la factura por parte del adquirente

(4) La expedición de la factura se rige por la normativa del Estado miembro en el cual el adquirente gestione 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 el destinatario del servicio en quien recae la responsabilidad del pago del impuesto efectúa la liquidación mediante abono, la expedición de la factura se rige por las normas del Estado miembro en el cual se efectúe la entrega.

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 condición 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.»

17 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.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 La sociedad comanditaria Firma Hans Bühler, domiciliada e identificada a efectos del IVA en Alemania, dirige en ese Estado miembro una empresa de producción y comercio. Entre octubre de 2012 y marzo de 2013, también estaba identificada a efectos de IVA en Austria, donde proyectaba instalar un establecimiento permanente.

19 Durante ese período, Firma Hans Bühler utilizó el número de identificación a efectos de IVA austriaco exclusivamente para las operaciones que se desarrollaban de esta manera: compraba a proveedores domiciliados en Alemania productos que revendía a continuación a un cliente domiciliado e identificado a efectos de IVA en la República Checa. Los proveedores alemanes despachaban directamente los productos destinados al adquirente final checo.

20 Los proveedores alemanes indicaban en las facturas remitidas a Firma Hans Bühler el número de identificación a efectos de IVA austriaco de esta última, además del número de identificación de dichos proveedores a efectos de IVA alemán. Por su parte, Firma Hans Bühler remitía facturas al adquirente final, haciendo constar en ellas su propio número de identificación a efectos de IVA austriaco y el número de identificación a efectos de IVA checo de su cliente. Estas facturas también señalaban que las transacciones eran «operaciones triangulares intracomunitarias» y que, por lo tanto, el deudor del IVA era el adquirente final.

21 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». Únicamente mediante un escrito de 10 de abril de 2013, Firma Hans Bühler rectificó sus estados recapitulativos indicando que las operaciones declaradas pertenecían a operaciones triangulares. En la misma fecha, presentó asimismo los estados recapitulativos correspondientes a febrero y marzo de 2013.

22 La Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz consideró que las transacciones declaradas por Firma Hans Bühler eran «operaciones triangulares defectuosas», debido a que dicho sujeto pasivo no había cumplido sus obligaciones de declaración especiales y a que no había aportado la prueba de que la operación se había gravado con el IVA en el momento de la adquisición final en la República Checa. La Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz estimó asimismo que, aun cuando las adquisiciones intracomunitarias se habían efectuado 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. Por lo tanto, la Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz resolvió gravar con el IVA las adquisiciones intracomunitarias realizadas por Firma Hans Bühler.

23 Firma Hans Bühler impugnó esta resolución ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria), que desestimó su recurso. Según dicho órgano jurisdiccional, para determinar si Firma Hans Bühler podía acogerse a la exención del IVA sobre sus adquisiciones intracomunitarias, era necesario que esta cumpliera sus obligaciones de declaración especiales. Sin embargo, la mención de las operaciones triangulares no figuraba en los estados recapitulativos iniciales relativos al período comprendido entre octubre de 2012 y enero de 2013. Esta omisión, al parecer, le hizo perder la exención, con arreglo al artículo 25, apartado 2, de la UStG de 1994. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) consideró asimismo que el número de identificación a efectos del IVA austriaco de Firma Hans Bühler ya no era válido el 10 de abril de 2013 y que, por ello, tampoco había cumplido las obligaciones de declaración correspondientes a las operaciones de febrero y marzo de 2013.

24 Firma Hans Bühler interpuso recurso de casación contra la resolución del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria). El tribunal remitente expresa dudas sobre la apreciación efectuada por la Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz y del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) respecto al sometimiento a gravamen de las operaciones en cuestión.

25 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 [del IVA], disposición de la que depende que no se aplique el artículo 41, apartado 1, de la Directiva [del 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 [del 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

26 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el requisito que establece no se cumple cuando el sujeto pasivo está domiciliado e identificado a efectos de IVA en el Estado miembro desde el que los bienes son expedidos o transportados, incluido el supuesto en que dicho sujeto pasivo utiliza el número de identificación a efectos de IVA de otro Estado miembro para la adquisición intracomunitaria en cuestión.

27 El artículo 141 de la Directiva del IVA establece un régimen de excepción a la regla del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, conforme a la cual estarán sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro.

28 Dicho artículo 141 establece los requisitos acumulativos para que los Estados miembros adopten medidas específicas para no gravar con el IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40 de la Directiva del IVA, esto es, cuando ese Estado miembro es el destinatario de la expedición o del transporte intercomunitario.

29 Entre estos requisitos, el artículo 141, letra a), de la Directiva del IVA exige que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de destino de la expedición o del transporte intracomunitario, pero que esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro.

30 El artículo 141, letra b), de la Directiva del IVA añade el requisito de que el sujeto pasivo contemplado en el artículo 141, letra a), de la misma Directiva realice la adquisición de bienes con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes en ese mismo Estado miembro.

31 El artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, único precepto al que se refieren los interrogantes del tribunal remitente, exige que los bienes objeto de la adquisición intracomunitaria de que se trata se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que el sujeto pasivo se encuentre identificado a efectos de IVA, y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega.

32 Este último precepto establece el requisito referente al Estado miembro de partida del transporte intracomunitario para que la adquisición intracomunitaria pueda acogerse a la medida de simplificación prevista en el artículo 141 de la Directiva del IVA.

33 Según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión hay que tener en cuenta no solamente el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, EU:C:2000:467, apartado 50, y de 26 de julio de 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, apartado 73).

34 A este respecto, el mero tenor del artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA puede dar a entender que, dado que los bienes en cuestión en el litigio principal fueron expedidos a la República Checa desde Alemania y que Firma Hans Bühler estaba en posesión de un número de identificación a efectos del IVA alemán, debía denegarse a esta sociedad la exención del IVA.

35 No obstante, como señala la Comisión Europea en su escrito de observaciones, se desprende del contexto del artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, y también de los objetivos de esta Directiva, que el requisito previsto en ese precepto designa a un Estado miembro distinto de aquel en donde el adquirente está identificado a efectos de IVA para la adquisición específica que realiza.

36 En este sentido, el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, en el contexto de las demás normas de dicha Directiva, debe entenderse, por una parte, atendiendo al hecho de que si el Estado miembro de partida del transporte fuera también aquel en que el adquirente está identificado a efectos de IVA para la adquisición de bienes objeto de transporte, ello significaría que esta operación ha tenido lugar en el mismo Estado miembro, por lo que no podría ser calificada como «operación intracomunitaria», en el sentido del artículo 20, párrafo primero, de la Directiva del IVA. En tal caso, no sería aplicable el artículo 141 de la citada Directiva, que trata de las operaciones intracomunitarias.

37 Por otra parte, como ha señalado el Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, lo dispuesto en el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en relación con lo establecido en los artículos 42 y 265 de esta Directiva, artículos que precisan y completan los requisitos de aplicación de la medida de simplificación del artículo 141 de la Directiva del IVA. A este respecto, cabe observar que el artículo 265 de la Directiva del IVA se refiere al Estado miembro que haya atribuido al adquirente el número de identificación a efectos de IVA con el cual dicho adquirente haya efectuado sus adquisiciones.

38 De ello se desprende que, cuando un adquirente está identificado a efectos de IVA en varios Estados miembros, solo el número de identificación a efectos de IVA con el que haya efectuado la adquisición intracomunitaria debe tenerse en cuenta para apreciar si se cumple el requisito, establecido en el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA.

39 Esta interpretación está en consonancia con los objetivos de la Directiva del IVA y, más concretamente, de la medida de simplificación adoptada mediante los artículos 42, 141, 197 y 265 de la Directiva del IVA. Por una parte, el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, establecido 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 1991, L 376, p. 1), permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, apartado 37 y jurisprudencia citada).

40 Por otra parte, se desprende del considerando 38 de la Directiva del IVA que, para las operaciones imponibles en régimen interior vinculadas a intercambios intracomunitarios de bienes, llevadas a cabo durante el período transitorio por sujetos pasivos no establecidos en territorio del Estado miembro en que se haya efectuado la adquisición intracomunitaria de bienes, incluidas las operaciones en cadena, es necesario adoptar medidas de simplificación que garanticen un trato equivalente en todos los Estados miembros.

41 A este respecto, como señala el Abogado General en el punto 57 de sus conclusiones, el objetivo del artículo 141 de la Directiva del IVA es evitar que el operador intermedio de una serie de transacciones, definida en el mismo artículo 141, tenga que identificarse y declarar en el Estado miembro del lugar de destino de los bienes.

42 Desde este punto de vista, no puede denegarse la aplicación del régimen de simplificación establecido en los artículos 42, 141, 197 y 265 de la Directiva del IVA a un sujeto pasivo que realiza una adquisición de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 141 de la Directiva del IVA por la única razón de que dicho sujeto pasivo también está identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario. Como ha observado el

Abogado General en el punto 72 de sus conclusiones, tal denegación daría lugar a una diferencia notable en la manera de tratar a los sujetos pasivos y podría restringir de forma injustificada el ejercicio de actividades económicas basándose en las identificaciones del sujeto pasivo a efectos de IVA.

43 Considerado lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el requisito que establece se cumple cuando el sujeto pasivo está domiciliado e identificado a efectos de IVA en el Estado miembro desde el que los bienes son expedidos o transportados, pero dicho sujeto pasivo utiliza el número de identificación a efectos de IVA de otro Estado miembro para efectuar la adquisición intracomunitaria en cuestión.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

44 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 42 y 265 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 263 de la misma Directiva, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro aplique el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA basándose únicamente en que, al efectuarse una adquisición intracomunitaria, con motivo de una entrega subsiguiente en el territorio de otro Estado miembro, el sujeto pasivo identificado a efectos de IVA en el primer Estado miembro no ha llevado a cabo dentro de plazo la entrega del estado recapitulativo, contemplada en el artículo 265 de la Directiva del IVA.

45 Debe recordarse que, por excepción a lo dispuesto en el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, que se refiere al Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el comprador ha efectuado la adquisición intracomunitaria de que se trata, el artículo 42 de la Directiva del IVA dispone que la adquisición intracomunitaria se considerará gravada por el IVA en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario si se cumplen los dos requisitos acumulativos establecidos respectivamente en las letras a) y b) de dicho artículo 42.

46 De conformidad con el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, el adquirente intermediario debe acreditar haber efectuado su adquisición intracomunitaria con motivo de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40 de la Directiva, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del IVA, con arreglo a lo establecido en el artículo 197 de la misma Directiva.

47 El artículo 42, letra b), de la Directiva del IVA añade una segunda condición, con arreglo a la cual el adquirente debe haber cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265 de la misma Directiva. Esta última disposición detalla los datos específicos relativos a la cadena de operaciones, definida en el artículo 141 de la Directiva, que el operador intermediario debe mencionar en el estado recapitulativo que ha de presentar ante la Administración tributaria del Estado miembro que le haya atribuido el número de identificación a efectos de IVA con el cual haya efectuado la adquisición intracomunitaria.

48 El artículo 263 de la Directiva del IVA, por su parte, establece las normas sobre los plazos fijados para la presentación del estado recapitulativo.

49 Contrariamente a lo que alega el Gobierno austriaco ante el Tribunal de Justicia, debe señalarse que, mientras que el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, precisa la condición material requerida para que una adquisición como la que es objeto del litigio principal tenga la consideración de sujeta al IVA, de conformidad con el artículo 40 de la misma Directiva, el artículo 42, letra b), de la Directiva precisa la forma en que debe aportarse la prueba del gravamen en el Estado miembro de destino del

transporte o de la expedición intracomunitarios, remitiendo a las obligaciones específicas a que debe atenerse el adquirente al presentar el estado recapitulativo. Dichas obligaciones relativas a los estados recapitulativos deben considerarse de carácter formal.

50 Pues bien, en virtud del principio de neutralidad fiscal, la omisión por parte de un sujeto pasivo de algunos requisitos formales establecidos en el artículo 42, letra b), de la Directiva del IVA no puede cuestionar la aplicación del artículo 42 de esta Directiva si, por lo demás, se cumplen los requisitos materiales señalados en dicho artículo 42, letra a) (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 46, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 36). En efecto, denegar la aplicación del artículo 42 de la Directiva del IVA por tal motivo podría conducir a un doble gravamen, ya que el adquirente intermediario también se vería gravado, con arreglo al artículo 41, apartado 1, de la Directiva del IVA, en el Estado miembro que le haya atribuido el número de identificación a efectos de IVA que haya utilizado para esa operación, mientras que el adquirente final también se vería gravado al aplicarse el artículo 141, letra e), y el artículo 197 de la Directiva del IVA. A este respecto, debe añadirse que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 41 y 42 de la Directiva del IVA pretenden garantizar la sujeción al IVA de la adquisición intracomunitaria de que se trate en la fase del adquirente final, evitando simultáneamente la doble imposición por una misma adquisición (véase, en este sentido, 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 35).

51 De ello se desprende que el artículo 42 de la Directiva del IVA se aplica desde el momento en que se cumplen los requisitos materiales. Es pertinente al respecto el hecho de que el número de identificación a efectos de IVA del adquirente sea válido en el momento de las operaciones. En cambio, carece de relevancia que ese número ya no sea válido en la fecha de presentación de los estados recapitulativos.

52 En cualquier caso, un Estado miembro no puede establecer, sin excederse de lo que es estrictamente necesario para garantizar la exacta recaudación del impuesto, la posibilidad de una rectificación de los estados recapitulativos relativa a las operaciones triangulares privando al mismo tiempo de efectos a esta rectificación al denegar al operador intermediario la aplicación retroactiva del artículo 42 de la Directiva del IVA si dicho operador aporta la prueba de que se cumplieron los requisitos materiales. No obstante, para sancionar la inobservancia de los requisitos formales, los Estados miembros pueden establecer otras sanciones distintas de la denegación de aplicación del artículo 42 de la Directiva del IVA, como la imposición de una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción (véase, por analogía, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 42).

53 Sin embargo, se desprende de la resolución de remisión que los estados recapitulativos iniciales para el período comprendido entre octubre de 2012 y diciembre de 2012 estaban completos pero se presentaron con retraso el 8 de febrero de 2013. La Oficina Tributaria de la Ciudad de Graz también consideró que Firma Hans Bühler no había cumplido sus obligaciones de declaración de los meses de febrero y marzo de 2013, ya que el número de identificación a efectos de IVA de esa sociedad ya no era válido en la fecha de presentación de los estados recapitulativos que se referían a las operaciones realizadas durante ese período.

54 En cuanto a este último período, cabe señalar que el mero hecho de que el número de identificación a efectos de IVA de Firma Hans Bühler ya no fuera válido en la fecha de presentación de los estados recapitulativos de que se trata en el litigio principal no puede considerarse como una inobservancia de lo establecido en el artículo 265 de la Directiva del IVA. En efecto, este precepto no exige que el número de identificación a efectos de IVA del que dispone el sujeto pasivo sea siempre válido en la fecha de presentación del estado recapitulativo. A tenor del mismo precepto, el estado recapitulativo

debe mencionar el número a efectos de IVA con el cual el sujeto pasivo «haya efectuado» las adquisiciones intracomunitarias en cuestión y no aquel de que disponga en la fecha de presentación del estado recapitulativo.

55 Por cuanto se refiere a los estados recapitulativos presentados con retraso, el principio de neutralidad fiscal exige que el artículo 42 de la Directiva del IVA pueda aplicarse si se cumplen los requisitos materiales señalados en el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, aun cuando el requisito formal señalado en el artículo 42, letra b), de la misma Directiva no se haya cumplido dentro de plazo. Por lo tanto, la Administración tributaria de un Estado miembro no puede, en principio, gravar una adquisición intracomunitaria por el mero hecho de que el adquirente no haya presentado dentro de plazo un estado recapitulativo debidamente cumplimentado referente a su operación.

56 No obstante, procede añadir, como señala el Abogado General en el apartado 91 de sus conclusiones, que existen dos supuestos en los que la inobservancia de un requisito formal puede justificar que no se aplique el artículo 42 de la Directiva del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartados 43, 44 y 46).

57 Por una parte, la infracción de un requisito formal puede determinar que se deniegue la aplicación del artículo 42 de la Directiva del IVA cuando un sujeto pasivo haya participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 39 y jurisprudencia citada).

58 Ningún dato en los autos del litigio principal sugiere que Firma Hans Bühler estuviera implicada en un fraude.

59 Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede motivar que se deniegue la aplicación del artículo 42 de la Directiva del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase, por analogía, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 42 y jurisprudencia citada).

60 Corresponde al tribunal remitente comprobar si el hecho de que los estados recapitulativos iniciales en relación con el período comprendido entre octubre de 2012 y diciembre de 2012 fueran presentados con retraso tenía el efecto de impedir la aportación de la prueba cierta de que se habían cumplido los requisitos materiales.

61 A la luz de las consideraciones anteriores, debe responderse a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 42 y 265 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 263 de la Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro aplique el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, por el mero hecho de que, en una adquisición intracomunitaria, realizada con motivo de una entrega subsiguiente en el territorio de un Estado miembro, el sujeto identificado a efectos de IVA en ese Estado miembro no haya presentado dentro de plazo el estado recapitulativo contemplado en el artículo 265 de la Directiva del IVA.

Costas

62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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:

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, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que el requisito que establece se cumple cuando el sujeto pasivo está domiciliado e identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el Estado miembro desde el que los bienes son expedidos o transportados, pero dicho sujeto pasivo utiliza el número de identificación a efectos de IVA de otro Estado miembro para efectuar la adquisición intracomunitaria en cuestión.**

2) **Los artículos 42 y 265 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, en relación con el artículo 263 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro aplique el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, por el mero hecho de que, en una adquisición intracomunitaria, realizada con motivo de una entrega subsiguiente en el territorio de un Estado miembro, el sujeto pasivo identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en ese Estado miembro no haya presentado dentro de plazo el estado recapitulativo contemplado en el artículo 265 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45.**

Firmas