Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 20 de octubre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Artículo 28 quater, parte A, letras a) y d) — Transferencia de bienes en el interior de la Unión Europea — Derecho a la exención — Incumplimiento de la obligación de transmitir el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino — Ausencia de indicios serios de la existencia de fraude fiscal — Denegación de la exención — Procedencia»

En el asunto C-24/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht München (Tribunal Tributario de Múnich, Alemania), mediante resolución de 4 de diciembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de enero de 2015, en el procedimiento entre

Josef Plöckl

y

Finanzamt Schrobenhausen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de enero de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanzamt Schrobenhausen, por el Sr. K. Ostermeier, la Sra. H. Marhofer-Ferlan y el Sr. D. Scherer;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno griego, por las Sras. K. Nasopoulou y S. Lekkou, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. A. Cunha y el Sr. R. Campos Laires, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de abril de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 22, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005 (DO 2005, L 345, p. 19) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su redacción resultante del artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva, y del artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de dicha Directiva.

2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre el Sr. Josef Plöckl y el Finanzamt Schrobenhausen (Administración tributaria de Schrobenhausen, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de esta última a eximir del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») la transferencia de un vehículo afectado a la empresa del Sr. Plöckl de Alemania a España que tuvo lugar en 2006.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas 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.

4 De conformidad con el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, 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 de ese artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

5 El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva define el concepto de «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

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

«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.

[...]»

7 El artículo 28 *bis*, apartado 5, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso:

b) La transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará transferido con destino a otro Estado miembro todo bien corporal expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad para las necesidades de su empresa, que no sean la realización de cualquiera de las operaciones siguientes:

[...]»

8 El artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«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.

[...]

d) las entregas de bienes contempladas en la letra b) del apartado 5 del artículo 28 *bis* a las que serían aplicables la exenciones anteriores si se efectuasen para otro sujeto pasivo.»

Derecho alemán

9 El artículo 3, apartado 1a, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«Se considerará entrega a título oneroso la transferencia de un bien de la empresa desde el interior del país a otro punto del territorio comunitario por un empresario para disponer de ese bien, salvo que sea para un uso meramente temporal, aunque sea el empresario quien hubiera importado el bien al interior del país. Se considerará proveedor al empresario.»

10 De conformidad con el artículo 4, punto 1, letra b), de la UStG, las entregas intracomunitarias estarán exentas del impuesto.

11 El artículo 6a de la UStG define la entrega comunitaria en los siguientes términos:

«[...]

2. También se considerarán entregas intracomunitarias las transferencias de bienes asimiladas a una entrega (artículo 3, apartado 1a, de [la UStG]).

3. El empresario deberá acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en los apartados 1 y 2. [...]»

12 El artículo 17c, apartados 1 y 3, del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal, establece:

«1. En las entregas intracomunitarias (artículo 6a, apartados 1 y 2, de la [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 impuesto sobre el volumen de negocios del adquirente. La contabilidad deberá mostrar con claridad y de modo fácilmente verificable que se han cumplido los citados requisitos.

[...]

3. En los casos de transferencia asimilados a entregas (artículo 6a, apartado 2, de la [UStG]), el empresario deberá indicar lo siguiente:

[...]

2) La dirección y el número de identificación a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios de la parte de la empresa que esté establecida en el otro Estado miembro;

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 En 2006, el Sr. Plöckl, empresario individual, adquirió un vehículo que afectó a su empresa. El 20 de octubre de 2006, expidió dicho vehículo a un revendedor domiciliado en España para que lo vendiese en ese país. Acredita esta expedición una carta de porte CMR (carta de porte expedida sobre la base del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el protocolo de 5 de julio de 1978). El 11 de julio de 2007, dicho vehículo fue vendido a una empresa domiciliada en España.

14 En 2006, el Sr. Plöckl no declaró ningún volumen de negocios correspondiente a dicha operación. En 2007, declaró una entrega intracomunitaria exenta del IVA a la referida empresa.

15 En una inspección realizada sobre el terreno, la Administración tributaria consideró que no se cumplían los requisitos para una entrega intracomunitaria y que se trataba de una entrega sometida al impuesto en Alemania correspondiente al año 2007. Así pues, emitió una liquidación complementaria de IVA para el año 2007.

16 En el procedimiento iniciado posteriormente ante el Finanzgericht München (Tribunal Tributario de Múnich, Alemania), ese órgano jurisdiccional señaló que el vehículo controvertido en el litigio principal ya se hallaba en España en 2007, lo que llevó a la Administración tributaria a anular la referida liquidación complementaria.

17 Tras esta anulación, la Administración tributaria rectificó el cálculo del IVA correspondiente al año 2006, al considerar que la transferencia del vehículo en 2006 a España estaba sometida al IVA y no estaba exenta puesto que el Sr. Plöckl no había indicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por España ni había presentado, por tanto, la prueba contable exigida para la exención del IVA.

18 El Sr. Plöckl recurrió esta resolución ante el tribunal remitente. Éste considera, por una parte, que no hubo entrega intracomunitaria al no existir vínculo temporal ni material suficiente entre la expedición del vehículo a España y su venta en ese Estado miembro y, por otra parte, que la transferencia intracomunitaria realizada en 2006 está sometida al IVA con arreglo al artículo 3, apartado 1a, de la UStG.

19 No obstante, el tribunal remitente se pregunta si dicha transferencia debe estar exenta del IVA. Afirma que, aunque el Sr. Plöckl no adoptó todas las medidas razonables para indicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino, no hay indicios serios que sugieran que existe fraude y la Administración tributaria excluye tal fraude. Según el tribunal remitente, el Sr. Plöckl sencillamente incurrió en error de Derecho al contabilizar la operación de transferencia y la venta posterior como una entrega intracomunitaria y no formuló ninguna declaración falsa ante la Administración tributaria.

20 A este respecto, el tribunal remitente se refiere al apartado 58 de la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), del que resulta que cabe supeditar 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 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.

21 Dicho tribunal considera que el razonamiento expuesto por el Tribunal de Justicia en esa sentencia también es aplicable a una transferencia intracomunitaria como la controvertida en el litigio principal y que de él puede deducirse, en el caso de autos, que cabe denegar la exención del IVA alegando que el Sr. Plöckl no adoptó todas las medidas razonables para indicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

22 No obstante, el tribunal remitente señala que, en el apartado 52 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte todas las medidas que se le puedan exigir razonablemente para asegurarse de que la operación que efectúa no le lleva a participar en un fraude fiscal. Así pues, estima que sólo cabe pedir al sujeto pasivo que adopte medidas razonables cuando haya indicios serios de la existencia de fraude.

23 El tribunal remitente estima que, si no existen indicios serios de fraude, no se puede denegar la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales para dicha exención, cosa que sucede en el caso que se le ha planteado, puesto que la presentación del número de identificación a efectos del IVA no es uno de esos requisitos. En estas circunstancias, sostiene que esa denegación es contraria a los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

24 Así pues, el Finanzgericht München (Tribunal Tributario de Múnich) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permiten el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*, y el artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de la Sexta Directiva que los Estados miembros denieguen la exención del impuesto a una entrega intracomunitaria (aquí, una transferencia intracomunitaria) en un caso en que, pese a que el proveedor no ha tomado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente en cuanto a los requisitos formales relativos a la indicación del número de identificación a efectos del IVA, no existen indicios concretos de fraude fiscal, el bien ha sido transferido a otro Estado miembro y se cumplen los demás presupuestos para la concesión de la exención?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*, y el artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de dicha Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

26 De conformidad con el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva, se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a un Estado miembro distinto del de domiciliación de la empresa. Así pues, con arreglo a los artículos 2, punto 1, y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, tal transferencia es una operación sometida al IVA.

27 Los requisitos que hay que cumplir para poder calificar una operación de transferencia intracomunitaria con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva, se establecen en el párrafo segundo de dicha disposición, a tenor del cual, se considerará transferido con destino a otro Estado miembro todo bien corporal expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 de dicha Directiva pero en el interior de la Unión Europea para las necesidades de su empresa, a excepción de las necesidades de determinadas operaciones enumeradas en ese apartado.

28 Del artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva resulta que tales transferencias intracomunitarias quedarán exentas del IVA en el Estado miembro de origen siempre que, si se efectuasen para otro sujeto pasivo, se beneficiarían de las exenciones establecidas en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) a c), de la Sexta Directiva.

29 De ello se infiere que, a los efectos de la exención del IVA, una transferencia intracomunitaria como la mencionada en dicho artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), se asimila a una entrega intracomunitaria, cuya exención del IVA está prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. Los requisitos para la exención de tal transferencia intracomunitaria resultan, por una parte, de esta disposición, sin que dicha transferencia deba efectuarse para otro sujeto pasivo. Así pues, los bienes de que se trata deben ser expedidos o transportados, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 de dicha Directiva pero en el interior de la Unión, y esa transferencia debe efectuarse para ese mismo 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.

30 Por otra parte, como puso de manifiesto el Abogado General en los puntos 59 a 61 de sus conclusiones, para que tal transferencia esté exenta del IVA deben cumplirse también los requisitos de fondo de las transferencias intracomunitarias, como los mencionados en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva y enumerados en el apartado 27 de la presente sentencia.

31 Aún así, hay que precisar que el hecho de transferir un bien para las necesidades de la empresa del sujeto pasivo, como precisa esa disposición, conlleva que esa transferencia se efectúe para dicho sujeto pasivo «actuando en su condición de tal» en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. A este respecto, según jurisprudencia reiterada, un sujeto pasivo actúa

en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (véanse, en ese sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 49, y de 8 de noviembre de 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, apartado 52).

32 Según el tribunal remitente, la operación controvertida en el litigio principal debe considerarse una transferencia intracomunitaria con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva. Sobre este particular, ese tribunal señala que el vehículo adquirido por el Sr. Plöckl fue afectado a su empresa ubicada en Alemania y posteriormente expedido a España para seguir utilizándolo con fines profesionales.

33 De ello se desprende, como también resulta del tenor de la cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente, que se cumplían los requisitos para la exención del IVA de la transferencia controvertida en el litigio principal. No obstante, la Administración tributaria denegó esa exención alegando que el Sr. Plöckl no le había comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Reino de España, como exige el artículo 17c, apartado 3, del Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios, en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal.

34 En sus observaciones escritas, la Comisión Europea estima que este requisito de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino demuestra, tratándose de una transferencia intracomunitaria, que el sujeto pasivo transfirió el bien en cuestión a ese Estado miembro «para las necesidades de su empresa», lo que, como resulta de los apartado 30 y 31 de la presente sentencia, constituye un requisito para eximir dicha transferencia del IVA. En la vista, la Administración tributaria y el Gobierno alemán confirmaron este objetivo de dicho requisito. Así pues, la presente cuestión prejudicial versa sobre las pruebas que pueden exigirse y las circunstancias en que se pueden exigir, para demostrar que se cumple ese requisito de la exención.

35 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 (sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 42 y jurisprudencia citada). Esto se aplica también a las transferencias intracomunitarias a las que se refiere dicha disposición, letra d).

36 Además, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*, confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. 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 (sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 44 y jurisprudencia citada).

37 Una disposición nacional de este tipo va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartados 29 y 30).

38 Pues bien, por lo que respecta a las características objetivas de una transferencia intracomunitaria, del apartado 30 de la presente sentencia se desprende que, si una transferencia de bienes cumple los requisitos establecidos en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, esa transferencia está exenta del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 30).

39 De ello resulta que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 31).

40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el contexto de una entrega intracomunitaria, que la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente del bien constituye una exigencia formal con respecto al derecho a la exención del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 51).

41 Lo mismo ocurre en cuanto a la obligación de transmitir, en una transferencia intracomunitaria, el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo asignado por el Estado miembro de destino. A este respecto, aunque facilitar ese número pruebe que se ha efectuado tal transferencia para las necesidades de la empresa de ese sujeto pasivo y, en consecuencia, como se desprende del apartado 31 de la presente sentencia, que dicho sujeto pasivo actúa en su condición de tal en ese Estado miembro, la prueba de tal condición no puede depender siempre exclusivamente de que se facilite dicho número de identificación a efectos del IVA. En efecto, el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que define el concepto de «sujetos pasivos», no supedita dicha condición al hecho de que el interesado disponga de un número de identificación a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 49). Así pues, la transmisión de ese número no constituye un requisito material a efectos de la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria.

42 De lo anterior resulta que la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

43 No obstante, como puso de relieve el Abogado General en el punto 81 de sus conclusiones, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha reconocido dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA.

44 En primer lugar, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 54, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 46).

45 No obstante, el tribunal remitente afirma que no existen indicios serios de fraude fiscal en el litigio principal y que la Administración tributaria ha excluido tal fraude. Por consiguiente, esta excepción a la regla de que la exención del IVA debe concederse si se cumplen los requisitos materiales aun cuando no se cumpla un requisito formal, no es aplicable en el presente litigio.

46 En segundo lugar, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 31, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 46).

47 No obstante, del propio requisito al que se supedita esa denegación de la exención del IVA resulta que, desde el momento en que la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer —por lo que respecta al derecho de exención del sujeto pasivo— requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase, por analogía, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 40 y jurisprudencia citada)

48 Pues bien, como se indica en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia, los requisitos materiales de una transferencia intracomunitaria establecidos en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva, se corresponden, en esencia, con los requisitos materiales para la exención del IVA de tal transferencia enumerados en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de dicha Directiva.

49 En consecuencia, dado que, como resulta del apartado 32 de la presente sentencia, en el litigio principal, el tribunal remitente declaró que la operación controvertida debía considerarse una transferencia intracomunitaria con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva a pesar de que el Sr. Plöckl no había comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino, procede considerar que la Administración tributaria disponía de datos que permitían declarar también que concurrían los requisitos para la exención de dicha transferencia.

50 Así pues, parece que en circunstancias como las del litigio principal no es aplicable ninguna de las dos situaciones en las que el Tribunal de Justicia ha reconocido que una Administración puede denegar la exención del IVA como consecuencia del incumplimiento de un requisito formal.

51 Sin embargo, el tribunal remitente se refiere al apartado 58 de la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), en el que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedite 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. El tribunal remitente se pregunta si de ello deriva que cabe denegar la exención del IVA a un sujeto pasivo que, en una transferencia intracomunitaria, no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

52 En la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), el Tribunal de Justicia no pretendió establecer tal regla general.

53 En efecto, en el apartado 46 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia confirmó expresamente la jurisprudencia conforme a la cual, excepto en los dos supuestos mencionados en los apartados 44 y 46 de la presente sentencia, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales.

54 Además, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 111 de sus conclusiones, del apartado 52 de la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) resulta que la apreciación de que un sujeto pasivo, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, se refiere a la situación en la que se trata de saber si el sujeto pasivo participó en un fraude fiscal. De este modo, el Tribunal de Justicia declaró que podía excluirse la participación del

proveedor en tal fraude habida cuenta de que no podía, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente.

55 De ello resulta que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que se excluyó en todo caso la participación del sujeto pasivo en un fraude fiscal, no cabe denegarle la exención del IVA alegando que no adoptó todas las medidas que se le podían exigir razonablemente para cumplir una obligación formal, concretamente, la transmisión del número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino de la transferencia intracomunitaria.

56 Sin embargo, ante el Tribunal de Justicia, la Administración tributaria y el Gobierno alemán pusieron de relieve el carácter primordial del número de identificación a efectos del IVA como elemento de control en un sistema masivo, que implica numerosas transferencias intracomunitarias.

57 No obstante, tal consideración no puede ni transformar un requisito formal en un requisito material en el sistema común del IVA, ni justificar que se deniegue la exención como consecuencia del incumplimiento de un requisito formal impuesto por el Derecho nacional que transpone la Sexta Directiva.

58 En efecto, aunque el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*, permite a los Estados miembros adoptar medidas destinadas a garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude, denegar tal exención va más allá de lo que es necesario para alcanzar esos objetivos puesto que semejante infracción de ese Derecho nacional puede sancionarse con una multa proporcionada a su gravedad (véanse, por analogía, las sentencias de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartados 62 y 63, y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartados 47 y 48).

59 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*, y el artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de dicha Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

Costas

60 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 22, apartado 8, 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 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, en la redacción resultante del artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva, y el artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de dicha Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado

miembro de origen deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos de ese impuesto asignado por el Estado miembro de destino cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

Firmas