SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 27 de septiembre de 2007 *

En el asunto C-146/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 10 febrero 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de abril de 2005, en el procedimiento entre

Albert Collée, que actúa en calidad de derechohabiente universal de Collée KG,

y

Finanzamt Limburg an der Lahn,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de junio de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Collée, que actúa en calidad de derechohabiente universal de Collée KG, por el Sr. M. Preisinger, Steuerberater;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y F. Huschens y la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato;

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

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de enero de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Collée, en su calidad de derechohabiente universal de Collée KG (en lo sucesivo, «Collée»), y el Finanzamt Limburg an der Lahn (en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la negativa de éste a conceder la exención del impuesto sobre el volumen de negocios (en lo sucesivo, «IVA») para una entrega intracomunitaria efectuada en el ejercicio 1994.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 En virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo.

4 La Sexta Directiva incluye un título XVI *bis*, cuyo enunciado es «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», que fue introducido por la Directiva 91/680.

5 El derecho a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes se establece en el artículo 28 *quater*, parte A, 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 y en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra a), 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.

[...]»

6 El artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 *nono* de la misma Directiva, establece las formalidades que incumben al deudor del IVA. En concreto, dispone:

«[...]

2. a) Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.

[...]

3. a) Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Los sujetos pasivos deberán expedir asimismo factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes a que hace referencia el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, y por las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el artículo 28 *quater*, parte A. El sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos expedidos.

[...]

4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período de liquidación. Dicho período se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.

b) En la declaración deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en su

caso, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

[...]

8. 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.»

Normativa nacional

7 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, letra b), de la Ley de 1993 del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG»), de las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de esta misma Ley están exentas del IVA las entregas intracomunitarias.

8 El artículo 6a, apartado 1, de la UStG, establece que una entrega intracomunitaria presupone, en particular, que el empresario o el comprador transporte o expida el objeto de la entrega al resto del territorio comunitario.

9 De conformidad con el artículo 6a, apartado 3, de la UStG, corresponde al empresario acreditar la concurrencia de los requisitos establecidos en el apartado 1 del mismo artículo. El Ministerio de Hacienda [Bundesministerium der Finanzen] puede establecer mediante reglamento, con la aprobación del Bundesrat [Cámara Alta], el modo en que el empresario debe aportar la prueba del transporte o de la expedición de los bienes objeto de una entrega intracomunitaria.

10 A tal fin, el artículo 17a, apartado 1, del Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 601) establece que, en caso de entregas intracomunitarias, el empresario al que sea de aplicación este Reglamento debe acreditar, mediante pruebas documentales, que él mismo o el comprador ha transportado o expedido el objeto de la entrega a otra parte del territorio comunitario.

11 Además, conforme al artículo 17c, apartado 1, de dicho Reglamento, corresponde al empresario acreditar con medios contables el cumplimiento de los requisitos de la exención del IVA. Esta disposición puntualiza, en concreto, que «la contabilidad deberá reflejar de forma inequívoca y fácilmente comprobable» que el empresario ha cumplido dichos requisitos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Collée era la sociedad matriz de una sociedad de responsabilidad limitada alemana (en lo sucesivo, «GmbH») que vendía automóviles en su condición de concesionario autorizado de la sociedad anónima A (en lo sucesivo, «A-AG»). En primavera de 1994, GmbH celebró un contrato de compraventa de veinte automóviles de prueba con un concesionario belga, a saber B, el cual transfirió a la cuenta de GmbH el precio de venta neto y, tras recibir GmbH el pago, retiró los automóviles del depósito de ésta recurriendo a su propio transportista.

13 GmbH, que sólo tenía derecho a recibir, por razones de exclusividad territorial, una comisión abonada por A-AG por las ventas realizadas a clientes situados en su entorno inmediato, recurrió a un comerciante de automóviles, a saber S, que actúa como intermediario. A cambio de una comisión, éste adquirió pro forma y revendió los vehículos de prueba. GmbH expidió a S las facturas correspondientes a esta venta ficticia en las que figuraba el IVA. S remitió a GmbH facturas en blanco que se utilizaron seguidamente en nombre de S en relación con la entrega de los automóviles a B. En sus declaraciones del IVA correspondientes a los meses de julio a septiembre de 1994, S dedujo el impuesto soportado y que GmbH le había facturado.

14 A raíz de una inspección extraordinaria realizada en el mes de octubre de 1994 por el Finanzamt, éste denegó a S el derecho a deducir en las facturas el IVA soportado, en la medida en que había establecido el carácter ficticio de la venta celebrada entre GmbH y S, ya que éste sólo había intervenido pro forma.

15 Al tener conocimiento de esta inspección, Collée avisó a S de que las facturas relativas a los meses de julio a septiembre de 1994 habían quedado sin objeto y canceló, el 25 de noviembre de 1994, los respectivos asientos contables, anotó los ingresos correspondientes en la cuenta «entregas intracomunitarias exentas» e incluyó la operación en su declaración provisional del IVA correspondiente al mes de noviembre de 1994.

16 Mediante una liquidación complementaria de 12 de febrero de 1998, relativa al IVA de 1994, el Finanzamt incrementó el volumen de negocios imponible de Collée en un importe equivalente al del precio de venta de los automóviles entregados a B, pero le denegó la exención del impuesto por dicha entrega porque las anotaciones necesarias a tal fin no se habían practicado de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de la respectiva operación.

17 Al haber sido desestimadas tanto la reclamación dirigida contra la referida liquidación como el recurso formulado ante el Finanzgericht, el Sr. Collée interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof. En apoyo de este recurso, invoca la existencia de pruebas contables relativas al contrato de compraventa, a la transferencia del precio de venta y a la confirmación de recepción de B, que fue ulteriormente completada con las facturas emitidas por GmbH a nombre de B. Convencido de que dichos documentos comerciales pueden acreditar la existencia de una entrega intracomunitaria, el Sr. Collée solicitó la modificación de la referida liquidación de modo que se considerase exenta la entrega de automóviles de prueba realizada a principios del año 1994.

18 El órgano jurisdiccional remitente señala que de su jurisprudencia sobre los requisitos de prueba de una entrega para la exportación a un Estado tercero, que es aplicable asimismo al litigio de que conoce, se desprende que los documentos justificativos forman parte de la prueba contable y que las anotaciones exigidas a efectos de esta prueba deben realizarse de manera continua e inmediatamente después de la ejecución de la operación de que se trate. Una vez demostrado que este último requisito no se cumple en el presente caso, se pregunta cómo resolver, desde la perspectiva del Derecho comunitario, el conflicto entre la obligación de aportar la prueba de la entrega intracomunitaria y el principio de proporcionalidad.

19 Por consiguiente, al considerar necesaria una interpretación de la Sexta Directiva para la resolución del litigio de que conoce, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede la administración tributaria denegar la exención fiscal de una entrega intracomunitaria cuya existencia es indudable basándose únicamente en que el sujeto pasivo no ha practicado en tiempo oportuno la prueba contable exigida a tal fin?

2) ¿Reviste alguna relevancia para la respuesta a la cuestión el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno. La referida jurisdicción se pregunta también acerca de si, a ese respecto, resulta relevante el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria.

21 De entrada, es preciso recordar que la obligación que tienen los Estados miembros de eximir las entregas intracomunitarias de bienes se establece en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. De esta disposición se desprende que los Estados miembros conceden la exención a 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.

22 Como excepción al principio fundamental inherente al sistema común del IVA según el cual este impuesto se aplica a cada transacción de producción o de distribución (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 16; de 12 de enero de 2006, Optigen y

otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 54, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 49), la referida exención encuentra su base en el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario en cuyo marco la tributación de los intercambios entre los Estados miembros descansa en el principio de atribución del ingreso fiscal al Estado miembro donde se produzca el consumo final (véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 22).

23 De este modo, la exención de una entrega intracomunitaria en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes, a la que corresponde una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de dicha expedición o de dicho transporte, permite evitar la doble imposición y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartados 24 y 25).

24 Por lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos están obligados a presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, es necesario señalar que ninguna disposición de la Sexta Directiva se refiere directamente a este tema. Dicha Directiva dispone 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 (sentencia Twoh International, antes citada, apartado 25).

25 Es cierto que el artículo 22 de la Sexta Directiva establece determinadas obligaciones formales para los obligados al pago del impuesto en relación con la contabilidad, la facturación, la declaración y la presentación del estado recapitulativo a la administración tributaria. No obstante, el apartado 8 del mismo artículo confiere a los Estados miembros la facultad de establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude fiscal.

26 Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar estos objetivos (véanse la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52, y el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 29). En consecuencia, dichas medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véanse las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92).

27 El Gobierno alemán sostiene que los requisitos relativos a la prueba mediante documentos y medios contables se atienen al principio de proporcionalidad, puesto que no cuestionan sistemáticamente el derecho a la exención del IVA cuando se produce una entrega intracomunitaria. Por un lado, dichos requisitos persiguen un objetivo expresamente previsto en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, a saber, una exacción correcta y simple, así como la lucha contra los abusos y, por otro lado, son necesarios para impedir los fraudes de tipo «carrusel».

28 Sobre este particular, procede señalar que la negativa a conceder la exención del IVA en el asunto principal no se desprende, según la resolución de remisión, de la exigencia de la legislación alemana de que el obligado pago tiene que presentar la prueba de la entrega intracomunitaria mediante documentos y medios contables. De hecho, tal negativa es consecuencia de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof según la cual, las anotaciones exigidas a efectos de la prueba contable deben realizarse de manera continua e inmediatamente después de la ejecución de la operación de que se trate, requisito que no se cumplía en el referido asunto, mientras que la existencia de la entrega intracomunitaria está claramente acreditada, como también admitió, por otra parte, el Finanzamt.

29 En primer lugar, por lo que respecta a la cuestión de si la administración tributaria puede denegar la exención del IVA a una entrega intracomunitaria por el único motivo de que la prueba contable de tal entrega se aportó extemporáneamente, es preciso señalar que una disposición nacional que supedite, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.

30 En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (véanse, en particular, las sentencias Optigen y otros, apartado 44, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 41, antes citadas). Pues bien, por lo que respecta a la determinación del carácter intracomunitario de una entrega, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que si una entrega cumple los requisitos establecidos en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, tal entrega no da lugar a devengo de IVA alguno (auto Transport Service, antes citado, apartados 18 y 19).

31 En consecuencia, en el asunto principal, toda vez que de la resolución de remisión se desprende que es indudable que se ha efectuado una entrega intracomunitaria, el principio de neutralidad fiscal exige, como también alega acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Sin embargo, no parece ser éste el caso en el asunto principal.

32 Por otra parte, es preciso señalar que el requisito de que las anotaciones exigidas deben practicarse inmediatamente después de la ejecución de la operación, sin que se establezca, no obstante, un plazo concreto al efecto, puede cuestionar el principio de seguridad jurídica, que es parte del ordenamiento jurídico comunitario y debe ser respetado por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren

las Directivas comunitarias (véase la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartado 29).

33 En efecto, es importante permitir, como ha señalado acertadamente la Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, que se puedan tener en cuenta en la contabilidad de los sujetos pasivos modificaciones de la calificación de una entrega intracomunitaria aportadas con posterioridad a la realización de dicha operación. Tales regularizaciones pueden, en su caso, resultar necesarias a raíz de circunstancias producidas con independencia de la voluntad de aquéllos. Por lo tanto, el carácter intracomunitario de una entrega debe ser reconocido en el caso de una regularización ulterior de la contabilidad, siempre que se cumplan los criterios objetivos en los que se basan los conceptos que definen dicha operación.

34 En segundo lugar, por lo que respecta a si el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado, en un primer momento, la existencia de una entrega intracomunitaria resulta relevante para la respuesta que se ha de dar al órgano jurisdiccional remitente y, por lo tanto, si la exención del IVA puede supeditarse a la buena fe del sujeto pasivo, es preciso señalar que la respuesta a esta cuestión depende de la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate.

35 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el apartado 18 de la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya expedido la factura demuestre su buena fe. Sin embargo, puntualizó en los apartados 60 y 63 de la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, que, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura (véase la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295, apartado 50). Las mismas reglas se aplican también a una regularización de la contabilidad para obtener la exención de una entrega intracomunitaria.

36 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias relevantes del asunto de que conoce, si el retraso en aportar la prueba contable podía causar una pérdida de ingresos fiscales o comprometer la exacción del IVA.

37 A este respecto, es preciso señalar que no cabe considerar como pérdida de ingresos fiscales la no recaudación del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria que, en un primer momento, se había calificado erróneamente de entrega realizada en el interior del país que da lugar, en principio, a una recaudación del IVA. De conformidad con el principio de territorialidad fiscal, tales ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final.

38 Además, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la ocultación de una operación intracomunitaria y el retraso que de ello resulta en la regularización de los respectivos asientos contables no suponen un fraude en el IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta (véase, en particular, la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54). Igualmente, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 69).

39 Pues bien, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el hecho de haber recurrido a un intermediario a fin de percibir comisiones contractuales no puede ser asimilado a una operación que incurre en fraude fiscal ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, si queda acreditado que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida.

40 Por último, debe destacarse que el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar, en determinadas circunstancias, la ocultación de una operación intracomunitaria como un intento de fraude en el IVA y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno (véase, en este sentido, la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartado 62). Sin embargo, como alega acertadamente la Comisión, tales sanciones deben ser siempre proporcionadas a la gravedad del abuso.

41 En consecuencia, es preciso responder a las cuestiones planteadas que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno.

42 A la hora de examinar el derecho a la exención del IVA correspondiente a tal entrega, el órgano jurisdiccional remitente sólo debe tomar en consideración el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria si existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales y si éste no ha sido completamente eliminado por el sujeto pasivo.

Costas

43 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 Tercera) declara:

El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno.

A la hora de examinar el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a tal entrega, el órgano jurisdiccional remitente sólo debe tomar en consideración el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria si existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales y si éste no ha sido completamente eliminado por el sujeto pasivo.

Firmas