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

En el asunto C-184/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 22 de abril de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de abril de 2005, en el procedimiento entre

Twoh International BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

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: neerlandés.

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 de Twoh International BV, por J.H. Sassen, advocaat;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y M. de Mol y por el Sr. P. van Ginneken, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. C. Jurgensen-Mercier, en calidad de agentes;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. E. Fitzsimons, SC, y B. Conway, BL;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. T. Nowakowski, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes y la Sra. C. Lança, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y A. Weimar, en calidad de agentes;

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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en relación con la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE

del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva sobre asistencia mutua»), y con el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento sobre cooperación administrativa»).

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre Twoh International BV (en lo sucesivo, «Twoh») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, IVA) al cual esta sociedad estuvo sujeta durante el ejercicio fiscal de 1996 como consecuencia de unas entregas intracomunitarias de bienes.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

Sexta Directiva

3 De acuerdo con el artículo 2 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 y las importaciones de bienes.

4 A tenor del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva:

«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.»

Directiva sobre asistencia mutua

5 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva sobre asistencia mutua establece:

«Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, de conformidad con lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como todas las informaciones necesarias para la liquidación de los siguientes impuestos indirectos:

— los impuestos sobre el valor añadido;

[...]»

6 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre asistencia mutua prevé:

«La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. La autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado.»

Reglamento sobre cooperación administrativa

7 El artículo 4, apartado 3, del Reglamento sobre cooperación administrativa establece:

«A partir de los datos recogidos con arreglo al apartado 1, la autoridad competente de un Estado miembro, cuando lo consideré necesario para controlar las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y con la única finalidad de combatir el fraude, obtendrá directa e inmediatamente la siguiente información, o tendrá acceso directo a ella:

— los números de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido de todas las personas que han realizado las entregas a que se refiere el segundo guión del apartado 2,

junto con

— el valor total de dichas entregas efectuadas por cada una de dichas personas para cada persona concreta a la que se haya asignado un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido contemplado en el primer guión del apartado 2; los valores se expresarán en la moneda del Estado miembro que facilita la información y se referirán a trimestres naturales.»

8 El artículo 5 del Reglamento sobre cooperación administrativa es del siguiente tenor:

«1. En caso de que la información facilitada en virtud del artículo 4 fuera insuficiente, la autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar en todo momento y para casos específicos una información más amplia. La autoridad requerida suministrará dicha información lo antes posible y, en cualquier caso, no más de tres meses después de la recepción de la solicitud.

2. En el caso contemplado en el apartado 1, la autoridad requerida facilitará a la autoridad requirente, como mínimo, los números, las fechas y los importes de las facturas correspondientes a transacciones determinadas entre personas en los Estados miembros implicados.»

9 El artículo 6, apartado 4, del Reglamentó sobre cooperación administrativa prevé:

«La autoridad competente de cada Estado miembro velará por que se permita a las personas que efectúan entregas de bienes y prestan servicios intracomunitarios obtener confirmación de la validez del número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido de una persona determinada.»

10 Las condiciones que regulan el intercambio de información se establecen en el título III del Reglamento sobre cooperación administrativa, cuyo artículo 7, apartado 1, párrafo primero, es del siguiente tenor:

«1. La autoridad requerida de un Estado miembro facilitará la información a que se refiere el apartado 2 del artículo 5 con arreglo a las siguientes condiciones:

— que el número y la naturaleza de las peticiones de información realizadas dentro de un plazo específico por dicha autoridad requirente no imponga una carga administrativa desproporcionada a dicha autoridad requerida;

— que, cuando realice una petición de asistencia, la autoridad requirente haya agotado las propias fuentes habituales de información que podría haber utilizado en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgar el resultado buscado;

— que la autoridad requirente solicite asistencia sólo en el caso de que pudiera facilitar una asistencia similar a la autoridad requirente de otro Estado miembro.»

Normativa nacional

11 Según el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329), en su versión aplicable al litigio principal (en los sucesivo, «Ley de 1968»), el tipo impositivo establecido para las entregas de bienes y servicios contemplados en el cuadro II adjunto a dicha Ley es el tipo cero siempre y cuando se respeten las condiciones que se determinen mediante una disposición general de la Administración.

12 La rúbrica 6, letra a), de dicho cuadro II establece que se gravarán con un tipo impositivo cero «los bienes que se transporten a otro Estado miembro cuando estos bienes estén sujetos en dicho Estado miembro a la percepción un impuesto sobre la adquisición intracomunitaria.»

13 El artículo 12, apartado 1, de la Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Reglamento de desarrollo de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968) dispone:

«El derecho a la aplicación de un tipo impositivo cero a las entregas contempladas en el cuadro II adjunto a la Ley [de 1968] sólo se reconoce cuando se desprenda de los documentos justificativos que dicho tipo es susceptible de aplicarse.»

14 El artículo 4, apartado 3, del Besluit van de Staatssecretaris van Financiën (Decreto del Secretario de Estado de Economía y Hacienda relativo a la imposición de las entregas intracomunitarias), de 20 de junio de 1995, establece:

«Cuando se entreguen bienes a un comprador extranjero "en fábrica" o "en almacén" (operaciones con retirada de las mercancías), el carácter intracomunitario de la entrega no podrá desprenderse de una carta de porte o de los documentos de transporte del proveedor.

Sin embargo, existen circunstancias en las que el proveedor podrá estar convencido de que el comprador extranjero transportará los bienes a otro Estado miembro. Aparte de los documentos y datos que obran en poder de la Administración, deberá tratarse además, en ese caso, de un comparador regular, a no ser que el proveedor tenga conocimiento de que las entregas intracomunitarias que ha efectuado a tal comprador han causado problemas, y, asimismo, dicho comprador deberá haber emitido la declaración especificada a continuación.

Esta declaración por escrito, que deberá ser firmada por quien retire los bienes entregados, contendrá como mínimo: el nombre y apellido del comprador, y si éste no retira personalmente los bienes, el nombre y apellido de quien los retire por cuenta del comprador; la matrícula del vehículo en el que se transportarán los bienes; el número de la factura que especifica los bienes entregados; el lugar adonde el comprador transportará los bienes; y el consentimiento del comprador a proporcionar a petición de la Administración tributaria cualquier información complementaria sobre el destino de los bienes. Se adjunta un modelo de esta declaración como anexo.

En operaciones con retirada de las mercancías en las que no se trate de un cliente regular y se paguen los bienes al contado y en las que, además, el proveedor no disponga de documentos que demuestren el carácter intracomunitario de la entrega, es decir, en supuestos en los que aparte de una factura emitida a nombre del comprador extranjero (con mención del número de identificación extranjero del IVA del comprador) no existan más documentos de los que se desprenda el carácter intracomunitario de la entrega, el proveedor no podrá justificar, sin más, el derecho a aplicar el tipo cero. En tales circunstancias, el proveedor podrá evitar el riesgo de que se le gire una liquidación complementaria facturando al comprador el IVA neerlandés. Cuando transporte los bienes a otro Estado miembro, este comprador tendrá que hacer la declaración correspondiente a la Administración tributaria neerlandesa. En virtud de esta declaración podrá deducir el IVA neerlandés soportado.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Durante el año 1996, Twoh, sociedad domiciliada en los Países Bajos, suministró componentes de ordenadores a empresas establecidas en Italia. En los contratos de compraventa, las partes habían acordado utilizar una forma de entrega conforme a la cláusula comercial «entrega en fábrica» («ex-works» o EXW) que forma parte de las cláusulas del comercio internacional (cláusulas denominadas «Incoterms 2000»)

elaboradas por la Cámara de Comercio Internacional. La utilización de esta cláusula comportaba que Twoh únicamente estaba obligada a poner los bienes a disposición de los compradores en un almacén situado en los Países Bajos, recayendo en los adquirentes la responsabilidad del transporte.

16 Los clientes italianos de Twoh no enviaron a ésta declaración alguna relativa a estas entregas, como la exigida por la legislación fiscal neerlandesa y que tiene como finalidad demostrar el carácter intracomunitario de las entregas de bienes a efectos de eximirlos del pago del IVA en los Países Bajos. No obstante, Twoh consideró que las entregas que había llevado a cabo constituían entregas comunitarias, a las que podía aplicarse el tipo impositivo cero del IVA. Por consiguiente, esta sociedad emitió facturas que no incluían el importe del IVA y, por tanto, no pagó este impuesto por dichas entregas.

17 Tras la realización de una investigación contable, la Administración tributaria neerlandesa consideró que no se había demostrado que las mercancías hubiesen sido transportadas o expedidas a otro Estado miembro y que, por tanto, se había incurrido en un error al no pagar el IVA. Por consiguiente, la Administración notificó a Twoh una liquidación complementaria del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1996 de un importe de 1.466.629 NLG en concepto únicamente del impuesto devengado, incrementado por un recargo equivalente al 100 % de este importe.

18 Twoh presentó una reclamación contra esta liquidación complementaria del IVA. En el marco de este procedimiento, solicitó expresamente a la Administración tributaria neerlandesa que, en virtud de la Directiva sobre asistencia mutua y del Reglamento sobre cooperación administrativa, recabase información de la autoridad competente italiana con el fin de poder determinar el carácter intracomunitario de dichas entregas. La Administración tributaria neerlandesa decidió no dar curso a esta solicitud y mantener la liquidación complementaria del IVA.

19 Twoh interpuso un recurso contra esta resolución ante el Gerechtshof te Arnhem, el cual, tras la presentación por parte de la demandante de determinadas pruebas relativas a las entregas controvertidas, anuló dicha resolución en lo que respecta a tres entregas y redujo el importe de la liquidación complementaria del IVA. No obstante, este órgano jurisdiccional consideró que la Administración tributaria neerlandesa no estaba obligada a solicitar a la autoridad competente italiana que llevase a cabo una investigación en el Estado miembro de destino para comprobar si las mercancías controvertidas habían sido realmente trasportadas allí. Twoh recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden la sentencia del Gerechtshof te Arnhem.

20 El Hoge Raad der Nederlanden, al estimar que el litigio de que conoce suscita una cuestión de interpretación del Derecho comunitario en lo que respecta a la prueba de la expedición o del transporte de los bienes, en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, inicio y letra a), de la Sexta Directiva, en relación con la Directiva [77/799] y con el Reglamento [nº 218/92], en el sentido de que, si el Estado miembro de llegada no proporciona espontáneamente información que pueda considerarse relevante, el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes está obligado a solicitar información al supuesto Estado miembro de llegada de estos bienes y a emplear los resultados correspondientes cuando examina la prueba de que dichos bienes fueron expedidos o transportados?»

Sobre la cuestión prejudicial

21 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en relación con la Directiva sobre asistencia mutua y el Reglamento sobre cooperación administrativa, debe interpretarse en el sentido de que las autoridades

fiscales del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes en el marco de una entrega intracomunitaria están obligadas a solicitar información a las autoridades del Estado miembro de destino indicado por el proveedor y a utilizar dicha información para determinar si los bienes han sido realmente objeto de una entrega intracomunitaria.

22 Con carácter preliminar, procede recordar que, en el marco del régimen transitorio del IVA introducido por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basa en el principio de atribución del ingreso fiscal al Estado miembro donde se produzca el consumo final. Toda adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva tiene como corolario una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva (véanse las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, apartado 29, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartados 22 y 24).

23 Por lo que respecta a las condiciones en las que resulta aplicable la exención de la entrega intracomunitaria de un bien en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 42 de la sentencia Teleos y otros, antes citada, que para ello es necesario que se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y que el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

24 El Tribunal de Justicia también ha señalado en el apartado 44 de la sentencia Teleos y otros, antes citada, que a partir de la abolición del control en las fronteras entre los

Estados miembros, las autoridades fiscales comprueban si las mercancías han abandonado o no físicamente el Estado miembro de entrega principalmente por medio de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones.

25 En lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos están obligados a aportar, es forzoso reconocer que ninguna disposición de la Sexta Directiva se refiere directamente a esta cuestión. Esta Directiva únicamente establece en la primera parte de la frase del artículo 28 *quater*, parte A, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones en las que eximirán las entregas intracomunitarias de bienes. No obstante, procede recordar que, en el ejercicio de sus poderes, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho comunitario, entre los cuales se encuentran, en particular, los de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 48, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartados 29 y 30).

26 A este respecto, procede considerar, como alega con razón la Comisión de las Comunidades Europeas, que el principio conforme al cual la carga de probar el derecho a acogerse a una excepción o a una exención fiscal recae sobre aquel que solicita acogerse a dicho derecho se inscribe dentro de los límites impuestos por el Derecho comunitario. Por tanto, con vistas a la aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones de exención recordadas en el apartado 23 de la presente sentencia.

27 En este contexto, procede señalar que, en el apartado 50 de la sentencia Teleos y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia ha declarado que sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor al pago del IVA correspondiente a

dicha entrega, cuando resulte que, con motivo de un fraude cometido por el adquirente del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

28 Es cierto que, a diferencia del asunto que ha dado origen a la sentencia Teleos y otros, antes citada, la resolución de remisión no dice nada sobre la buena fe de Twoh y no permite saber si el cliente de esta última cometió un fraude. Lo esencial, a efectos del presente asunto, es el hecho de que Twoh, al no poder aportar las pruebas necesarias para acreditar que los bienes habían sido realmente transportados al Estado miembro de destino, solicitó a la Administración tributaria neerlandesa que, en virtud de la Directiva sobre asistencia mutua y del Reglamento sobre cooperación administrativa, recabase información de la autoridad competente de este último Estado miembro para demostrar el carácter intracomunitario de sus entregas. La cuestión que, por tanto, se plantea es si esta Administración estaba obligada a dar curso a una solicitud de estas características.

29 La respuesta a esta cuestión puede deducirse de la finalidad y del contenido de la Directiva sobre asistencia mutua y del Reglamento sobre cooperación administrativa.

30 En primer lugar, en lo que respecta a la finalidad de estos dos actos comunitarios, debe señalarse que de los considerandos primero y segundo de la Directiva sobre asistencia mutua, así como del considerando tercero del Reglamento sobre cooperación administrativa, se desprende que dichos actos tienen como objetivo luchar contra el fraude y la evasión fiscales y permitir a los Estados miembros determinar con exactitud el importe del impuesto que debe pagarse [véase, por analogía, la sentencia de 13 de abril de 2000, W.N., C-420/98, Rec. p. I-2847, apartados 15 y 22, y, en lo que respecta al Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento nº 218/92 (DO L 264, p. 1), la sentencia de 26 de abril de 2006, Comisión/Consejo, C-533/03, Rec. p. I-1025, apartados 49 y 52].

31 En segundo lugar, en lo que se refiere al contenido de dichos actos comunitarios, tanto del título de la Directiva sobre asistencia mutua como del título del Reglamento sobre cooperación administrativa se deriva que fueron adoptados con el fin de regular la colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Tal y como señalan con razón tanto la Comisión como la Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, estos actos jurídicos no confieren derechos a los particulares salvo el derecho a obtener la confirmación de la validez del «número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido de una persona determinada», de conformidad con el artículo 6, apartado 4, del Reglamento sobre cooperación administrativa.

32 En efecto, la Directiva sobre asistencia mutua dispone, con el fin de prevenir el fraude fiscal, que las administraciones fiscales tendrán la facultad de solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas. Así, el hecho de que, tanto en el artículo 2, apartado 1, de esta misma Directiva, como en el artículo 5, apartado 1, del Reglamento sobre cooperación administrativa, el legislador comunitario haya utilizado el termino «podrá» muestra que, si bien dichas administraciones tienen ciertamente la posibilidad de solicitar información a la autoridad competente de otro Estado miembro, esta solicitud no tiene de ningún modo carácter obligatorio. Corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta información relativa a las transacciones efectuadas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si dichos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro.

33 Además, dichos actos comunitarios prevén también límites a la colaboración entre los Estados miembros, ya que las autoridades del Estado requerido no están siempre obligadas a facilitar la información solicitada. En efecto, el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, primer guión, del Reglamento sobre cooperación administrativa prevé que el número y la naturaleza de las peticiones de información realizadas dentro de un plazo específico no deben imponer una carga administrativa desproporcionada a dichas autoridades. Asimismo, tanto el segundo guión de la misma disposición, como el artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre asistencia mutua disponen que estas últimas no están obligadas a facilitar información cuando la autoridad competente del Estado requirente no haya agotado sus propias fuentes habituales de información.

34 De lo anterior se desprende que la Directiva sobre asistencia mutua y el Reglamento sobre cooperación administrativa no se han adoptado con el fin de establecer un sistema de intercambio de información entre las administraciones fiscales de los Estados miembros que les permita determinar el carácter intracomunitario de las entregas efectuadas por un sujeto pasivo que no ha podido aportar por sí mismo las pruebas necesarias a este objeto.

35 Esta observación queda también corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos, la cual puede aplicarse por analogía a una situación como la del litigio principal. Conforme a esta jurisprudencia, la Directiva sobre asistencia mutua puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de conseguir de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos. No obstante, nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir al contribuyente que presente las pruebas que considere necesarias para apreciar si procede practicar la deducción solicitada (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 26, y de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartados 49 y 50).

36 Además, las informaciones cuya comunicación pueden solicitar las autoridades competentes de un Estado miembro con arreglo a la Directiva sobre asistencia mutua son precisamente todas aquellas que les parezcan necesarias para determinar, con respecto a la legislación que ellas mismas han de aplicar, la cuota correcta del impuesto. Esta Directiva no afecta en modo alguno a la competencia de las citadas autoridades para apreciar en particular si se cumplen los requisitos a los que dicha legislación supedita la exención de una operación (véase, por analogía, la sentencia Vestergaard, antes citada, apartado 28).

37 Por último, procede agregar que, incluso en el supuesto de que la administración tributaria del Estado miembro de entrega haya obtenido del Estado miembro de destino información que indique que el comprador presentó ante las autoridades

fiscales de este último Estado una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, dicha declaración no constituye una prueba determinante a la hora de demostrar que los bienes abandonaron realmente el territorio del Estado miembro de entrega (véase la sentencia Teleos y otros, antes citada, apartados 71 y 72).

38 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en relación con la Directiva sobre asistencia mutua y el Reglamento sobre cooperación administrativa, debe interpretarse en el sentido de que las autoridades fiscales del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes en el marco de una entrega intracomunitaria no están obligadas a solicitar información a las autoridades del Estado miembro de destino indicado por el proveedor.

Costas

39 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 al 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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, en relación con la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, y con el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, debe interpretarse en el sentido de que las autoridades fiscales del Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes en el marco de una entrega intracomunitaria no están obligadas a solicitar información a las autoridades del Estado miembro de destino indicado por el proveedor.

Firmas