

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 20 de octubre de 2016

Asuntos: C-24/15

Partes: *Josef Plöck y Finnzamt Schrobenhausen*

Síntesis:

«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»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En 2006, el sr. Plöckl, empresario individual, adquirió un vehículo que afectó a su actividad empresarial. En el mes de octubre de 2006, remitió dicho vehículo a un revendedor domiciliado en España para que lo vendiese en ese país. Dicha expedición se acreditó mediante una carta de porte CMR. En julio de 2007, el vehículo fue vendido a una empresa domiciliada en España. El sr. Plöckl no declaró dicha operación en 2006. No obstante, en 2007, declaró una entrega intracomunitaria exenta del IVA a la referida empresa.

La Administración tributaria alemana anuló la liquidación presentada en el año 2007, al considerar que el vehículo se encontraba en España en 2006, al tiempo que negó la exención aplicable en Alemania a las entregas intracomunitarias de bienes, toda vez que, al transferirse el bien a otro país de la Unión, el sujeto pasivo no había indicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por España, ni había presentado la prueba contable exigida para la exención del IVA.

Tras interponerse un recurso ante el *Finanzgericht München*, este 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?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal de Luxemburgo analiza en el presente caso la relevancia de los requisitos formales exigidos por la normativa del IVA de cara a garantizar la exención tanto de las entregas de bienes como de las transferencias (*transfers*) intracomunitarias. A la luz de su jurisprudencia previa, resultaba admisible supeditar la exención del IVA en este tipo de operaciones a que el proveedor facilite su número de identificación fiscal.

Adicionalmente, el Tribunal también había declarado, con carácter previo, que cabe supeditar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor facilite 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. A juicio de la Administración Tributaria alemana, en el supuesto que motiva la cuestión prejudicial, debía denegarse la exención de las referidas operaciones intracomunitarias habida cuenta que el sr. Plöckl no adoptó todas las medidas razonables para indicar el número de identificación fiscal asignado por el Estado español.

Con el fin de dar respuesta a la cuestión planteada, es preciso recordar que, el Tribunal de Justicia ha señalado en anteriores ocasiones, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones conforme a las cuales concederán la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, doctrina que también se aplica a las transferencias de bienes. Además, se confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar las medidas para garantizar la percepción exacta del IVA y evitar el fraude, siempre que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el IVA ni cuestionen el principio de neutralidad que inspira el impuesto.

El anterior planteamiento conduce al Tribunal de Luxemburgo a relativizar los efectos del incumplimiento de las obligaciones formales vinculadas a la transferencia intracomunitaria de bienes por parte del sujeto pasivo, en concreto la falta de identificación en España a efectos del IVA, al considerar que una disposición nacional de este tipo va claramente más allá de lo imprescindible para garantizar la correcta recaudación del impuesto, que no puede supeditarse exclusivamente al cumplimiento de obligaciones formales. Dicho de otro modo, el principio de neutralidad fiscal requiere que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales. De donde se deriva que, en principio, un Estado miembro no puede denegar la exención de IVA de una transferencia intracomunitaria únicamente como consecuencia a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Sin perjuicio de lo anterior, no debe pasarse por alto que el Tribunal Justicia ha establecido una doble limitación a la deducibilidad del IVA. En primer lugar, dicha exención podría ser denegada, por una parte, cuando el sujeto pasivo ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común de IVA. Por otra parte, 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 de que se han cumplido los requisitos materiales. 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.

En virtud de lo anterior, y habida cuenta de que no se ha acreditado que el sujeto pasivo radicado en Alemania haya participado deliberadamente en un esquema de fraude fiscal, ni que haya incurrido en un defecto formal que impida verificar el cumplimiento de los requisitos sustantivos establecidos por la normativa comunitaria para disfrutar de la exención de referencia, no cabrá negar su aplicación, relativizándose por tanto por el Tribunal de Justicia la relevancia de los requisitos formales al objeto de aplicar la exención del IVA en las operaciones intracomunitarias.

3. Fallo

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.

