

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 27 de septiembre de 2012

Asunto: C-587/10

Partes: *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) y Finanzamt Plauen, participa Bundesministerium der Finanzen*

Síntesis:

«Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Entrega de bienes – Imposición de las operaciones en cadena – Denegación de la exención por falta de número de identificación a efectos del IVA del adquirente».

1. Comentario

En este caso se aclara la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del IVA, modificada por la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998. Las conclusiones del Abogado General, Sr. P. Cruz Villalón, fueron presentadas en audiencia pública el 21 de junio de 2012.

En primer lugar, el Tribunal realiza algunas aclaraciones sobre el transporte, porque se trata de una operación en la que los bienes vendidos han sido objeto de dos entregas sucesivas, pero de un único transporte intracomunitario. La calificación de entrega intracomunitaria y la exención dependen de si el transporte puede imputarse efectivamente a la primera entrega (según el momento en que el poder de disposición del bien como propietario ha sido transmitido al destinatario final). El Tribunal indica que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional nacional si la transmisión a la empresa finlandesa del derecho a disponer de los bienes en cuestión como propietario tuvo lugar antes de su transporte a Finlandia.

Como la entrega objeto del litigio principal puede constituir una entrega intracomunitaria, el Tribunal analiza la cuestión de los medios de prueba que pueden presentar los sujetos pasivos para acogerse a la exención del IVA. Como no podía ser de otro modo, parte de la competencia en esta materia de los Estados miembros, para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Sin embargo, subraya que el número de identificación a efectos del IVA es una exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria.

Afirma que puede gozar de la exención un proveedor de buena fe, que tras haber adoptado todas las medidas que se le puedan exigir razonablemente, no puede transmitir dicho número, pero proporciona indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal. Añade que tampoco puede obligarse al proveedor a que proporcione elementos de prueba relativos a la imposición de la adquisición intracomunitaria de los bienes. Todo ello con independencia de que esté establecido en un tercer Estado.

Por supuesto, son admisibles las medidas dirigidas a garantizar la correcta recaudación del impuesto, o en otros términos, la percepción exacta del tributo, y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, sin cuestionar la neutralidad del IVA.

Este principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales. Sólo cabe otra conclusión en el caso de un proveedor que haya participado deliberadamente en un fraude fiscal o haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

Evidentemente, el número de identificación a efectos del IVA es un requisito formal. Tanto la norma como la jurisprudencia así lo reflejan. La definición de sujeto pasivo de la Sexta Directiva, contempla únicamente una persona que cumple, de un modo independiente y en cualquier lugar, una de las actividades económicas mencionadas, con independencia de los objetivos o de los resultados de tal actividad. No supedita dicha condición al hecho de que esa persona disponga de un número de identificación a efectos del IVA. Según la jurisprudencia, un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible. De ahí que se relativice la importancia de este número de identificación. Incluso se entiende que un proveedor puede no disponer de dicho número, sobre todo, cuando el cumplimiento de tal obligación depende de la información recibida del adquirente.

2. Antecedentes

Una filial de la empresa VSTR, establecida en Alemania, vende dos máquinas trituradoras de piedras a Atlantic, establecida en Estados Unidos. Atlantic posee una sucursal en Portugal, que no está registrada en ningún Estado miembro a efectos del IVA. Cuando la filial solicita a Atlantic que le comunique su número de identificación, ésta le indica que ha revendido los bienes a una empresa establecida en Finlandia y le proporciona su número de identificación a efectos del IVA, comprobándolo la filial. Entonces, la filial elabora a nombre de Atlantic una factura sin IVA por la entrega de las máquinas, indicando en ella el número de identificación a efectos del IVA de la empresa finlandesa.

La Administración tributaria entiende que la entrega efectuada entre la filial y Atlantic no puede quedar exenta del IVA, porque la primera no ha facilitado el número de identificación de la segunda. Se interpone recurso de anulación, que es desestimado. Posteriormente se interpone recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, alegando que el motivo invocado por la administración alemana es contrario a la Sexta Directiva.

El Bundesfinanzhof considera que puede denegarse la exención del IVA, en aplicación del artículo 17c, apartado 1, primera frase, del Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios, que obliga al proveedor a presentar la prueba contable del número de identificación a efectos del IVA del adquirente. Duda si ello puede deducirse del requisito, fijado en la Directiva, de que el adquirente sea un sujeto pasivo actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto. O si tal requisito autoriza a los Estados miembros a imponer esa prueba al proveedor, cuando el adquirente, establecido en un tercer Estado, no está registrado en ningún Estado miembro y el proveedor no ha demostrado que el adquirente haya declarado la adquisición intracomunitaria a la administración tributaria.

Con arreglo al artículo 267 TFUE, el Bundesfinanzhof formula una petición de decisión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

1. ¿La Sexta Directiva permite que los Estados miembros sólo acepten una entrega intracomunitaria exenta cuando el sujeto pasivo acredite contablemente el número de identificación a efectos del IVA?
2. ¿Incide en la respuesta que deba darse a esta cuestión que:
 - el adquirente sea un empresario establecido en un país tercero que, si bien ha enviado el objeto de la entrega desde un Estado miembro a otro en el marco de una operación en cadena, no está registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en ningún Estado miembro, y
 - el sujeto pasivo haya acreditado que el adquirente realizó la declaración fiscal de la adquisición intracomunitaria?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) 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 98/80/CE, del Consejo, de 12 de octubre de 1998, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido 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.”

5. Fundamentos de la sentencia

“(…) el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando el primer adquirente ha obtenido el poder de disponer del bien como propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, ha manifestado su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debe imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien como propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartados 44 y 45)” (apartado 34).

“No obstante, el Tribunal de Justicia también precisó que no sucede así si, tras la transmisión al adquirente del poder de disposición sobre el bien como propietario, el proveedor que efectuó la primera entrega había sido informado por dicho adquirente de que la mercancía se revendería a otro sujeto pasivo antes de salir del Estado miembro de entrega (sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 36)” (apartado 35).

“A este respecto, el Tribunal de Justicia ya determinó 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 (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Collée, apartado 24, y R, apartado 43)” (apartado 42).

“De ese modo, aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata sin embargo de una mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C—273/11, Rec. p. I—0000, apartado 60)” (apartado 51).

“En consecuencia, aunque es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véase la sentencia Euro Tyre Holding, antes citada, apartado 38), los Estados miembros van más allá de las medidas estrictamente necesarias para la correcta percepción del impuesto si deniegan a una entrega intracomunitaria acogerse a la exención del IVA por el mero hecho de que el proveedor no ha facilitado el número de identificación a efectos del IVA, cuando éste no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le puedan exigir razonablemente, transmitir dicho número, pero proporciona 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 de que se trata” (apartado 52).

“El hecho de que el adquirente, como sucede en el litigio principal, esté establecido en un tercer Estado, no puede en principio justificar una respuesta diferente. En efecto, ni el régimen transitorio de la Sexta Directiva relativo a la entrega intracomunitaria ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia distinguen en función del lugar de establecimiento del adquirente” (apartado 54).

“Por lo que atañe a la circunstancia de que el proveedor presentó la declaración tributaria del adquirente relativa a su adquisición intracomunitaria, procede recordar que, como ha declarado el Tribunal de Justicia en el apartado 30 de la presente sentencia, con la salvedad de los requisitos relativos a la calidad de los sujetos pasivos, a la transmisión del poder de disponer de un bien como propietario y al desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro, no puede imponerse ningún otro requisito para calificar una operación de entrega o de adquisición intracomunitaria de bienes. De ese modo, para acogerse a la exención en virtud del artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, no puede obligarse al proveedor a que proporcione elementos de prueba relativos a la imposición de la adquisición intracomunitaria de los bienes de que se trata” (apartado 55).

“Por otra parte, no puede considerarse que dicha declaración constituya, por sí sola, una prueba determinante de la calidad de sujeto pasivo del adquirente y no puede más que constituir un indicio

(véanse, por analogía, las sentencias, *Teleos y otros*, antes citada, apartado 71, y de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 37)” (apartado 56).

“En consecuencia, la circunstancia de que el proveedor haya presentado o no dicha declaración tampoco puede modificar la respuesta a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente” (apartado 57).

