

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

presentadas el 6 de abril de 2016 (1)

Asunto C-24/15

Josef Plöckl

contra

Finanzamt Schrobenhausen

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht München (tribunal competente en materia tributaria de Múnich, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Artículo 28 quater, parte A, letras a) y d) — Transferencia intracomunitaria — Exención — Posibilidad de que el Estado de origen deniegue la exención como consecuencia de no haber comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino»

I. Introducción

1. Mediante resolución de 4 de diciembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de enero de 2015, el Finanzgericht München (tribunal competente en materia tributaria de Múnich, Alemania) ha planteado una cuestión prejudicial relativa a la interpretación de los artículos 22, apartado 8, y 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), 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 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005 (DO L 345, p. 19) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Dicha cuestión prejudicial se ha suscitado en el marco de un litigio entre el Sr. Plöckl y la Finanzamt Schrobenhausen (autoridad tributaria de Schrobenhausen) en relación con la negativa de ésta a eximir la transferencia realizada por el Sr. Plöckl de un automóvil afectado a su empresa desde el territorio de la República Federal de Alemania al territorio del Reino de España, alegando que el Sr. Plöckl no le había comunicado el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») asignado por este último Estado.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 411 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006,

relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), deroga la Sexta Directiva.

4. A tenor de su artículo 413, la Directiva 2006/112 entrará en vigor el 1 de enero de 2007. Pues bien, de los hechos comunicados por el tribunal remitente se desprende que la operación controvertida en el litigio principal, a saber la transferencia por parte del Sr. Plöckl de un automóvil afectado a su empresa de Alemania a España, tuvo lugar el 20 de octubre de 2006. Por consiguiente, la Directiva 2006/112 no había entrado en vigor en el momento en que se produjeron los hechos pertinentes en el litigio principal.

5. De ello resulta que, en el presente asunto, han de aplicarse las disposiciones de la Sexta Directiva.

6. 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.

7. El artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 nono, establece varias obligaciones para los deudores relativas, en particular, a la presentación de declaraciones, llevanza de una contabilidad, facturación, pago del IVA y presentación de un estado recapitulativo.

8. De conformidad con el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 nono:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del [IVA] y prevenir el fraude, siempre que respete[n] el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

9. El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Están también sujetas al [IVA]:

a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del [IVA] prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1.

[...]

3. Se considerará “adquisición intracomunitaria” de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

[...]

5. 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:

[...]

6. Se asimilará a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el interior del cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, adquirido en el sentido del apartado 1 o importado por el sujeto pasivo, en el marco de su empresa, en este otro Estado miembro.»

10. El artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d), de la Sexta Directiva está redactado del siguiente modo:

«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 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 las exenciones anteriores si se efectuasen para otro sujeto pasivo.»

11. El órgano jurisdiccional remitente hace igualmente referencia al Reglamento (CE) n.º 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 (CEE) n.º 218/92 (DO L 264, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 885/2004 del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO L 168, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento n.º 1798/2003»).

12. Incluido en el capítulo IV, titulado «Intercambio de información sin solicitud previa», el artículo 17 del Reglamento n.º 1798/2003 dispone:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los capítulos V y VI, la autoridad competente de cada Estado miembro procederá a un intercambio automático o automático estructurado de la información contemplada en el artículo 1 con la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro interesado en las situaciones siguientes:

1) cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la eficacia del sistema de control dependa forzosamente de la información facilitada por el Estado miembro de origen;

- 2) cuando un Estado miembro tenga motivos para creer que se ha cometido o puede haberse cometido una infracción de la legislación sobre el IVA en otro Estado miembro;
- 3) cuando exista un riesgo de pérdidas de ingresos fiscales en el otro Estado miembro.»

13. El capítulo V del Reglamento n.º 1798/2003 lleva por título «Almacenamiento e intercambio de información específica a las transacciones intracomunitarias». En ese capítulo, el artículo 22, apartado 1, de dicho Reglamento establece:

«Cada uno de los Estados miembros mantendrá una base electrónica de datos en la que almacenará y procesará la información que recoja de conformidad con las disposiciones de la letra b) del apartado 6 del artículo 22, en la versión del artículo 28 nono, de la [Sexta Directiva].

[...]»

14. Los artículos 23 y 24 del Reglamento n.º 1798/2003 regulan las modalidades de comunicación automática de los datos almacenados de conformidad con el artículo 22, que hacen referencia a los números de identificación a efectos del IVA en cada Estado miembro y al valor total de las entregas intracomunitarias de bienes entre dos personas titulares de números de este tipo.

B. *Derecho alemán*

15. Con arreglo al artículo 3, apartado 1a, primera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión vigente en el año controvertido, se asimilará a una «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. Conforme a la segunda frase de la misma disposición, se considerará proveedor al empresario.

16. Con arreglo al artículo 4, punto 1, letra b), de la UStG, las entregas intracomunitarias estarán exentas.

17. El artículo 6a de la UStG define la entrega intracomunitaria, entre otras, del modo siguiente:

«[...]»

2. [...] También se considerarán entregas intracomunitarias las transferencias de bienes asimiladas a una entrega [...].

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

18. El artículo 17c del Reglamento de ejecución del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), en su versión vigente en el año controvertido, impone al proveedor las siguientes obligaciones:

«1. En las entregas intracomunitarias (artículo 6a, apartados 1 y 2, de la Ley), el empresario establecido en el ámbito de aplicación territorial de este Reglamento deberá acreditar contablemente el cumplimiento de los requisitos necesarios para la concesión de la exención del impuesto, incluyendo el número de identificación a efectos del impuesto sobre el volumen de

negocios del comprador. La contabilidad debe reflejar de forma inequívoca y fácilmente comprobable el cumplimiento de los requisitos.

[...]

3. En los casos de transferencias asimilados a entregas (artículo 6a, apartado 2, de la UStG), el empresario registrará 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 ubicada en el otro Estado miembro;

[...]»

III. Litigio principal y cuestión prejudicial

19. Durante 2006, el Sr. Plöckl adquirió y afectó a su empresa individual «HD Equipment» un automóvil nuevo. El 20 de octubre de 2006 expidió dicho vehículo a un establecimiento español de compraventa de vehículos para que lo vendiese en España. El 11 de julio de 2007, la empresa HD Equipment vendió dicho vehículo a la empresa española D SL (en lo sucesivo, «D»).

20. En sus declaraciones de IVA, el Sr. Plöckl no declaró importe alguno por esas operaciones en el año 2006, y en 2007 declaró una entrega intracomunitaria exenta. En su contabilidad indicó que el vehículo había sido expedido a España el 20 de octubre de 2006 (lo que se acreditó mediante una carta de porte CMR) y que se había vendido a D en 2007 (lo que se acreditó mediante una factura de 11 de julio de 2007). El Sr. Plöckl no comunicó el número de identificación a efectos del IVA asignado a su empresa en España ni declaró ningún volumen de negocios en España. De los autos transmitidos por el tribunal remitente se desprende que la factura comunicada por el Sr. Plöckl mencionaba el número de identificación a efectos del IVA de D.

21. En una inspección realizada *in situ*, la autoridad tributaria de Schrobenhausen consideró que en 2007 no se cumplían los requisitos de exención respecto a las entregas intracomunitarias y emitió una liquidación complementaria del IVA correspondiente al ejercicio 2007. Durante el procedimiento posteriormente iniciado ante el Finanzgericht München (tribunal competente en materia tributaria de Múnich, Alemania), ese órgano jurisdiccional señaló que el vehículo ya se hallaba en España en 2007, lo que llevó a la autoridad tributaria de Schrobenhausen a anular dicha liquidación complementaria.

22. Tras dicha anulación, la autoridad tributaria de Schrobenhausen rectificó el cálculo del IVA correspondiente al ejercicio 2006, al considerar que la transferencia del vehículo a España en 2006 estaba sujeta al IVA y no estaba exenta. El Sr. Plöckl presentó una reclamación contra esa resolución que la autoridad tributaria de Schrobenhausen desestimó por infundada. Según dicha autoridad, esa transferencia no estaba exenta del IVA habida cuenta de que el Sr. Plöckl no había comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado a su empresa en España ni había aportado, por tanto, la prueba contable exigida. El Sr. Plöckl interpuso recurso contra dicha resolución.

23. La Administración tributaria alemana no informó de los hechos a la española.

24. Según el tribunal remitente, las partes en el litigio principal están de acuerdo en que no ha existido fraude.

25. Dicho órgano jurisdiccional estima que la transferencia del vehículo en 2006 con destino a España está sometida al IVA al tratarse de una transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro, con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva. Sostiene que, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de esa misma Directiva, Alemania es el lugar de dicha transferencia.
26. El tribunal remitente considera que no se ha producido una entrega intracomunitaria a D, dado que no existe un vínculo temporal y material suficiente entre la transferencia del vehículo a España y su venta a D. A este respecto, subraya que la venta se produjo varios meses después de la transferencia y que el adquirente aún no era conocido en el momento de producirse dicha transferencia.
27. Por consiguiente, corresponde a ese tribunal determinar si se aplica a la transferencia intracomunitaria llevada a cabo por el Sr. Plöckl la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva, habida cuenta, en particular, de que no adoptó todas las medidas razonables para comunicar el número español de identificación a efectos del IVA asignado por las autoridades españolas.
28. El tribunal remitente se inclina por considerar que una transferencia intracomunitaria llevada a cabo en las circunstancias arriba indicadas debe estar exenta.
29. El órgano jurisdiccional remitente señala que, de conformidad con el artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva, están exentas las transferencias intracomunitarias a las que sería aplicable la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de dicha Directiva «si [se hubiesen efectuado] para otro sujeto pasivo».
30. El tribunal remitente observa que, si la transferencia intracomunitaria controvertida en el litigio principal se hubiese efectuado para otro sujeto pasivo, cumpliría efectivamente los requisitos para que le fuera aplicable la exención establecida en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de dicha Directiva. En efecto, el Sr. Plöckl, un sujeto pasivo, expidió el vehículo de Alemania a España para seguir usándolo con fines profesionales.
31. El Finanzgericht München (tribunal competente en materia tributaria de Múnich, Alemania) añade que, salvo en caso de fraude, los Estados miembros no pueden imponer más requisitos que los previstos en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, en particular, en lo que respecta al gravamen de la correspondiente adquisición intracomunitaria de bienes. A este respecto, cita las sentencias Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 70, y VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 30 y 55.
32. En su opinión, el litigio principal no presenta indicios serios de la existencia de fraude. Estima que el Sr. Plöckl simplemente incurrió en un error de Derecho al considerar que la transferencia del vehículo y la posterior venta a D constituían conjuntamente una entrega intracomunitaria exenta, como ponen de manifiesto sus declaraciones del IVA y su contabilidad. Es evidente que el Sr. Plöckl debería haber declarado una transferencia intracomunitaria exenta en Alemania y una adquisición intracomunitaria (artículo 28 *bis*, apartado 6, de la Sexta Directiva) imponible en España (artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva), a la que debería haber seguido una entrega de bienes a D imponible en España. No obstante, sostiene que no puede constituir fraude que no se hubiera gravado en España la adquisición intracomunitaria dado que el Sr. Plöckl habría tenido derecho a deducir el IVA devengado como consecuencia de dicha adquisición intracomunitaria.
33. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la Administración

tributaria puede denegar una exención a un sujeto pasivo que no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA de su cliente (en caso de transferencia intracomunitaria, la parte de su empresa situada en otro Estado miembro).

34. La respuesta que se dé a esa pregunta dependerá, en gran medida, de la interpretación que se haga de la sentencia VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) en el marco de una transferencia intracomunitaria. Según el tribunal remitente, de los apartados 44, 46 y 51 de dicha sentencia puede deducirse que debe concederse la exención del IVA si se cumplen los requisitos de fondo, aunque el sujeto pasivo haya omitido algunos requisitos de forma. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Por tanto, concluye que el requisito formal relativo al número de identificación a efectos del IVA no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA cuando se cumplen los requisitos materiales, como sucede en el litigio principal.

35. Habida cuenta de estas circunstancias, el Finanzgericht München (tribunal competente en materia tributaria de Múnich, Alemania) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permiten los artículos 22, apartado 8, y 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 al registrar el 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?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

36. La petición de decisión prejudicial fue registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 21 de enero de 2015.

37. Han presentado observaciones escritas la autoridad tributaria de Schrobenshausen, los Gobiernos griego y portugués y la Comisión Europea.

38. Asistieron a la vista del 20 de enero de 2016 para formular observaciones los representantes de la autoridad tributaria de Schrobenshausen, el Gobierno alemán y la Comisión.

V. Análisis de la cuestión prejudicial

39. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 22, apartado 8, y 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado de origen se niegue a eximir una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino, cuando no hay indicios serios de la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de exención.

40. Para un sujeto pasivo, una transferencia intracomunitaria consiste en transferir un bien corporal de su empresa desde el territorio de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro para las necesidades de su empresa.

41. En principio, las operaciones de este tipo están exentas en el Estado de origen y sujetas al

IVA en el Estado de destino, con observancia del principio de neutralidad del IVA. El litigio principal versa sobre la negativa del Estado de origen (en el caso de autos, la República Federal de Alemania) a conceder la exención por el único motivo de que el sujeto pasivo no comunicó a las autoridades de dicho Estado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino (en el caso de autos, el Reino de España).

42. Debo poner de relieve tres apreciaciones fácticas del tribunal remitente. En primer lugar, dicho órgano jurisdiccional considera que no hay indicios serios de fraude. En segundo lugar, ese mismo tribunal añade que, a excepción de la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino, se cumplen todos los requisitos establecidos para que se aplique la exención. En tercer lugar, dicho órgano jurisdiccional precisa que la comunicación de ese número no habría contribuido a aclarar el contexto fáctico, que ya se conocía. Responderé a la cuestión prejudicial planteada a la luz de estas tres apreciaciones.

A. *Régimen aplicable a las transferencias intracomunitarias*

43. El régimen de las transferencias intracomunitarias se creó con la introducción del «régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros» 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 (DO L 376, p. 1).

44. En este régimen transitorio, por un lado, las transferencias intracomunitarias se asimilan a entregas de bienes y están exentas en el Estado miembro de origen y, por otro, se asimilan a adquisiciones intracomunitarias sujetas al IVA en el Estado de destino. Este tratamiento de las transferencias intracomunitarias es conforme al objetivo del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, consistente en transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. (2)

1. Asimilación de la transferencia intracomunitaria a una entrega de bienes efectuada a título oneroso en el Estado de origen

45. Una transferencia intracomunitaria no es una entrega de bienes conforme a la definición establecida en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. En efecto, en virtud de dicha disposición, la entrega de bienes exige la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Pues bien, en una transferencia intracomunitaria, el sujeto pasivo conserva el poder de disposición de los bienes de que se trata con las facultades atribuidas a su propietario dado que dichos bienes simplemente se transfieren a una parte de su empresa situada en otro Estado miembro.

46. Este aspecto permite diferenciar las transferencias intracomunitarias de las entregas intracomunitarias «ordinarias». Cuando el poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario se transmite a otro sujeto pasivo (o a una persona jurídica que no es un sujeto pasivo) actuando en su condición de tal en otro Estado miembro, la operación debe calificarse de entrega intracomunitaria «ordinaria». Inversamente, cuando dicho poder no se transmite por permanecer el bien de que se trate afectado a la empresa del sujeto pasivo interesado, la operación constituye una transferencia intracomunitaria.

47. Por consiguiente, comparto el razonamiento del órgano jurisdiccional remitente según el cual las operaciones realizadas por el Sr. Plöckl no deben calificarse de entrega intracomunitaria «ordinaria» a D, sino de transferencia intracomunitaria (materializada en la expedición del vehículo a España) seguida de una entrega de un bien a D (materializada en la venta del vehículo). En efecto, para que exista una entrega intracomunitaria es preciso, en mi opinión, que en el momento

de realizarse el transporte o la expedición del bien hacia otro Estado miembro, se conozca la identidad del adquirente, circunstancia que no se dio en el litigio principal según aprecia el órgano jurisdiccional remitente. (3)

48. De lo anterior se desprende que, basándose exclusivamente en la definición establecida en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, una transferencia intracomunitaria no debería estar sujeta al IVA.

49. No obstante, el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva asimila las transferencias intracomunitarias a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

50. La utilización de la técnica de la asimilación tiene una implicación práctica importante. En efecto, una transferencia intracomunitaria sólo puede estar sometida al IVA si se cumplen todos los requisitos de asimilación establecidos en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva. Los cinco requisitos de asimilación, en los términos que resultan de dicha disposición, son los siguientes:

- la transferencia debe ser realizada por un sujeto pasivo o por su cuenta;
- la transferencia debe tener por objeto un bien corporal de la empresa del sujeto pasivo;
- el bien debe ser expedido o transferido fuera del territorio contemplado en el artículo 3 de dicha Directiva pero en el interior de la Unión (es decir, del territorio de un Estado miembro hacia el territorio de otro Estado miembro);
- el bien debe ser transferido para las necesidades de la empresa; y
- el bien no se transfiere para la realización de cualquiera de las operaciones relacionadas en dicha disposición. (4)

51. Conviene añadir que, en virtud de las normas clásicas de reparto de la carga de la prueba, incumbe a las autoridades tributarias aportar la prueba de que antes de someter al IVA una transferencia intracomunitaria se cumplen dichos requisitos de asimilación. Es cierto que la tarea que corresponde a las autoridades tributarias se ve facilitada por la imposición de obligaciones declarativas a los sujetos pasivos, (5) pero no es menos cierto que tales autoridades no pueden someter una transferencia intracomunitaria al IVA sin haberse cerciorado de que se cumplen todos los requisitos de asimilación.

52. En lo que respecta al lugar de la transferencia intracomunitaria asimilada a una entrega de bienes, procede aplicar las normas que regulan el lugar en que se consumen las entregas de bienes. Con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considera que el lugar de dicha transferencia intracomunitaria «asimilada» es el territorio del Estado en el que se encuentran los bienes en el momento de iniciarse la expedición o transporte, concretamente, en el procedimiento principal, la República Federal de Alemania.

2. Exención de la transferencia intracomunitaria en el Estado de origen

53. El artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva dispone que los Estados miembros concederán la exención a las entregas de bienes contempladas en la letra b) del apartado 5 del artículo 28 *bis*, de dicha Directiva «a las que serían aplicables las exenciones anteriores si se efectuasen para otro sujeto pasivo».

54. Desde un punto de vista lógico, es legítimo preguntarse sobre la razón de ser de dicha disposición que amplía el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en el artículo 28 *quater*

, parte A, letras a) a c), de la Sexta Directiva. En efecto, ¿no basta la asimilación prevista en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva para incluir las transferencias intracomunitarias en el ámbito de aplicación de dichas exenciones?

55. En mi opinión, esa disposición de ampliación era necesaria debido a la mención expresa de dos personas distintas, a saber el vendedor y el adquirente, en cada una de esas disposiciones. Dado que, por definición, una transferencia intracomunitaria sólo implica a una persona, fue necesario ampliar su ámbito de aplicación a las transferencias intracomunitarias a las que se habrían aplicado las exenciones si se hubieran efectuado «para otro sujeto pasivo».

56. Quedan por analizar los requisitos de fondo que han de cumplirse para que pueda aplicarse la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva a una transferencia intracomunitaria. Estos requisitos de fondo varían en función de los bienes objeto de la transacción: a saber, medios de transporte nuevos, productos sujetos a impuestos especiales o demás bienes, a los que se refiere, respectivamente, el artículo 28 *quater*, parte A, letras b), c) y a), de la Sexta Directiva.

57. Habida cuenta del tenor de la cuestión prejudicial, el tribunal remitente considera que el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva es pertinente en el litigio principal, concretamente la disposición que establece la exención referida a los «demás bienes». Esta elección conlleva que el vehículo transferido por el Sr. Plöckl no fuese un «medio de transporte nuevo» en el sentido de los artículos 28 *bis*, apartado 2, y 28 *quater*, parte A, letra b), de dicha Directiva, extremo que corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente.

58. Por consiguiente, han de identificarse los requisitos de fondo previstos para que se pueda aplicar la exención establecida conjuntamente en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d), de la Sexta Directiva.

59. Por una parte, de conformidad con el artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de dicha Directiva, la operación en cuestión debe ser una transferencia intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la citada Directiva. Por consiguiente, la operación debe cumplir los cinco requisitos de asimilación identificados en el punto 50 de las presentes conclusiones.

60. Por otra parte, los requisitos de fondo impuestos por el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva son los siguientes:

- los bienes deben ser 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 Unión (es decir, del territorio de un Estado miembro hacia el territorio de otro Estado miembro); y
- la entrega debe ser efectuada 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.

61. En mi opinión, cumplir los cinco requisitos de asimilación identificados en el punto 50 de las presentes conclusiones conlleva necesariamente que se cumplan los requisitos de fondo exigidos por el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. En particular, el hecho de transferir un bien «para las necesidades de la empresa» entraña que la transferencia se efectúa para un sujeto pasivo «actuando en su condición de tal». (6)

62. Por lo tanto, el único requisito de fondo adicional que impone el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva consiste en las exclusiones definidas en el párrafo segundo de esa

misma disposición. No obstante, ningún dato de los autos remitidos al Tribunal de Justicia sugiere que se aplique al Sr. Plöckl alguna de esas exclusiones. El tribunal remitente tampoco mencionó esa disposición en la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia.

63. De lo anterior resulta que los requisitos de fondo que debe cumplir el Sr. Plöckl en el procedimiento principal para que se le aplique la exención establecida de forma conjunta en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d), de la Sexta Directiva tienen un alcance equivalente al de los requisitos de asimilación previstos en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de esa Directiva, identificados en el punto 50 de las presentes conclusiones. Este aspecto reviste una importancia particular para la respuesta que propongo al Tribunal de Justicia. (7)

3. Asimilación de la transferencia intracomunitaria a una adquisición intracomunitaria efectuada a título oneroso en el Estado de destino

64. El artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva define la adquisición intracomunitaria de un bien como la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

65. A la luz de esta definición una transferencia intracomunitaria no puede constituir una adquisición intracomunitaria en el Estado de destino del bien, dado que no conlleva la transmisión a otra persona del poder de disposición del bien con las facultades atribuidas a su propietario. (8)

66. Pese a ello, el artículo 28 *bis*, apartado 6, de la Sexta Directiva asimila las transferencias intracomunitarias a adquisiciones intracomunitarias efectuadas a título oneroso.

67. En lo que respecta al lugar de la transferencia intracomunitaria asimilada a una adquisición intracomunitaria, procede aplicar las normas que regulan el lugar en que se efectúan las adquisiciones intracomunitarias. Con arreglo al artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, se considerará que el lugar de dicha transferencia intracomunitaria «asimilada» es el territorio del Estado en el que se encuentre el bien en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, concretamente, en el procedimiento principal, el Reino de España.

B. *La obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino es un requisito formal a efectos de la exención de las transferencias intracomunitarias*

68. El litigio principal versa sobre la negativa de la autoridad tributaria de Schrobenshausen a eximir la transferencia por parte del Sr. Plöckl de un automóvil desde Alemania a España como consecuencia de que no le había comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por este último Estado.

69. La autoridad tributaria de Schrobenshausen, el Gobierno alemán y la Comisión pusieron de relieve durante la vista la importancia de la función que desempeña la comunicación del número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino para el control de las transacciones intracomunitarias. Sostienen que, dado el considerable número de transacciones este tipo, sería imposible, en la práctica, llevar a cabo un control individualizado de cada una de ellas. Por tanto, las administraciones tributarias de los Estados miembros efectúan un control automatizado de dichas transacciones, que no podría realizarse si los sujetos pasivos no tuvieran la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA del destinatario en el Estado de destino.

70. El tribunal remitente y el Gobierno portugués también se han referido al sistema establecido por el Reglamento n.º 1798/2003. El artículo 17 de dicho Reglamento prevé el intercambio automático de información entre administraciones tributarias en tres supuestos, a saber: cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la eficacia del sistema de control dependa forzosamente de la información facilitada por el Estado miembro de origen, cuando un Estado miembro tenga motivos para creer que se ha cometido o puede haberse cometido una infracción de la legislación sobre el IVA en otro Estado miembro, y cuando exista un riesgo de pérdidas de ingresos fiscales en el otro Estado miembro.

71. Además, los artículos 22 a 24 del Reglamento n.º 1798/2003 prevén el almacenamiento electrónico y el intercambio automático de información, por lo que respecta, a las transacciones intracomunitarias relativa a los números de identificación a efectos del IVA en cada Estado miembro y al valor total de las entregas intracomunitarias de bienes entre dos personas titulares de dichos números.

72. Dado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no atribuye las mismas consecuencias a la vulneración de los requisitos de fondo que a la de los requisitos de forma, (9) es preciso determinar si la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino es un requisito de forma o un requisito de fondo a efectos de la concesión de la exención controvertida.

73. En sus observaciones escritas y orales, la autoridad tributaria de Schrobenshausen y los Gobiernos alemán y portugués han aducido que esta obligación no debía calificarse de requisito de forma sino de requisito «material», «cuasimaterial» o incluso de requisito «formal con efectos materiales».

74. No obstante, en mi opinión, esa obligación debe calificarse de «requisito formal» por los motivos que expondré a continuación.

75. Por un lado, la metodología aplicada por el Tribunal de Justicia para identificar los requisitos de fondo a los que está supeditado el derecho a una exención o a la deducción del IVA consiste en un análisis del tenor de la disposición de la Sexta Directiva que establece el derecho invocado. (10)

76. En el presente asunto, la exención que invoca el Sr. Plöckl se establece de forma conjunta en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d), de la Sexta Directiva. Pues bien, la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino no se menciona en el tenor de ninguna de esas dos disposiciones. Los requisitos de fondo que pueden identificarse a través del «análisis» del tenor de esas dos disposiciones se relacionaron en los puntos 59 y 60 de las presentes conclusiones.

77. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha considerado de forma reiterada que la obligación de identificarse a efectos del IVA (11) y de comunicar el número de identificación a efectos del IVA (12) constituyen requisitos de forma en lo que respecta tanto al derecho a deducción como a la exención de las entregas intracomunitarias. Que yo sepa, no existe motivo alguno para reconsiderar esa jurisprudencia en el contexto de la exención de las transferencias intracomunitarias.

78. De lo anterior se deriva que el Sr. Plöckl, al no comunicar el número español de identificación a efectos del IVA a la autoridad tributaria de Schrobenshausen, vulneró un requisito de forma exigido por el legislador alemán para conceder la exención de las transferencias intracomunitarias. Procede ahora determinar las consecuencias de la vulneración de tal requisito

de forma a la luz de los principios establecidos por el Tribunal de Justicia.

C. *Jurisprudencia relativa al incumplimiento de los requisitos de forma en materia de IVA*

79. ¿Pueden denegar las autoridades tributarias del Estado de origen la exención de las transferencias intracomunitarias prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d), de la Sexta Directiva como consecuencia de la vulneración de un requisito de forma como la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino?

80. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia del IVA se caracteriza por rechazar el formalismo. Este rechazo se traduce, en la práctica, en que las autoridades tributarias de los Estados miembros están obligadas a conceder un derecho cuando se cumplen todos los requisitos de fondo, aunque no se hayan respetado algunos requisitos formales. (13)

81. No obstante, ese rechazo del formalismo presenta dos excepciones. Por un lado, ese principio no puede ser invocado por un sujeto pasivo que haya participado deliberadamente en un fraude del IVA. (14) Por otro lado, no puede ser aducido por un sujeto pasivo para eludir su obligación de aportar la prueba de que cumple los requisitos materiales. (15) A continuación expondré las razones por las que considero que estas dos excepciones no son aplicables en unas circunstancias como las del litigio principal, de tal modo que la autoridad tributaria de Schrobenhausen debió eximir la transferencia intracomunitaria llevada a cabo por el Sr. Plöckl.

82. Con arreglo a determinadas observaciones escritas y orales formuladas ante el Tribunal de Justicia, trataré de negar también la existencia de una hipotética tercera excepción al principio de rechazo del formalismo, supuestamente surgida de la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), y según la cual puede denegarse la exención cuando el sujeto pasivo no haya adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cumplir los requisitos de forma. (16)

1. El principio de rechazo del formalismo establecido en la sentencia Collée (C?146/05, EU:C:2007:549)

83. En la sentencia Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), relativa a la denegación de la exención a una entrega intracomunitaria por el único motivo de que la prueba contable de tal entrega se había aportado extemporáneamente, el Tribunal de Justicia identificó el origen del principio de rechazo del formalismo en materia del IVA, por un lado, en el carácter objetivo de los conceptos definidos en la normativa del IVA y, por otro, en el principio de neutralidad fiscal.

84. Conforme a los términos utilizados por el Tribunal de Justicia, «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 estos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del [IVA]». (17)

85. Según el Tribunal de Justicia, «las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas. 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». (18)

86. En consecuencia, «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». (19)

87. Ese principio, según el cual el principio de neutralidad fiscal exige que la deducción o la exención del IVA «se conceda si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales» (en lo sucesivo, «principio de rechazo del formalismo») ha sido aplicado en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia, tanto con respecto al derecho a deducción, (20) como a la exención de las entregas intracomunitarias. (21)

88. Además, ese principio se ha aplicado a distintos requisitos de forma, tales como la obligación de identificarse a efectos del IVA, (22) la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA de la contraparte, (23) o incluso las obligaciones de realizar una declaración, (24) emitir una factura (25) y llevar una contabilidad (26) conformes a la Sexta Directiva.

89. En lo que respecta al litigio principal, el tribunal remitente declaró que, a excepción de la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino, el Sr. Plöckl cumple todos los requisitos establecidos para que se aplique la exención a su transferencia intracomunitaria. (27)

90. Dado que esta obligación constituye un requisito formal, cabe deducir de dicha afirmación que el Sr. Plöckl cumple todos los requisitos de fondo previstos para que se aplique esa exención. Por consiguiente, en principio, la autoridad tributaria de Schrobenshausen debió eximir la transferencia intracomunitaria llevada a cabo por el Sr. Plöckl.

91. Sólo cabría otra conclusión en el caso de que se aplicara a la situación del Sr. Plöckl alguna de las dos excepciones al principio de rechazo del formalismo. No obstante, considero que no es así por los siguientes motivos.

2. Primera excepción: participación deliberada en un fraude fiscal

92. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de rechazo del formalismo no debe aplicarse cuando el sujeto pasivo ha «participado deliberadamente en un fraude fiscal que haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA». En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que un sujeto pasivo que haya participado deliberadamente en un fraude fiscal, (28) no puede invocar válidamente el principio de neutralidad fiscal, del que deriva el rechazo del formalismo. (29)

93. A este respecto, procede recordar que, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para comprobar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Corresponde por tanto al tribunal nacional efectuar una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal para determinar si el sujeto pasivo actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que podían exigírsele razonablemente para asegurarse de que la operación realizada no le llevaba a participar en un fraude fiscal. (30)

94. Pues bien, en el presente asunto, de la resolución de remisión resulta que las partes del litigio principal coinciden en que el Sr. Plöckl no ha participado en un fraude fiscal. Según el propio tenor de la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia, el tribunal remitente considera que no existe ningún indicio serio de que exista fraude. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente pone de manifiesto lo siguiente. Por un lado, el Sr. Plöckl comunicó a la autoridad

tributaria de Schrobenhausen todos los datos pertinentes, (31) y en particular, la fecha de expedición del vehículo a España, la identidad del destinatario de dicha expedición (un revendedor), la fecha de venta del vehículo en España y la identidad y el número de identificación a efectos del IVA en España del adquirente (en el caso de autos, D). (32) Por otro, sostiene que el Sr. Plöckl podría haberse deducido en todo caso el IVA devengado por la transferencia intracomunitaria a España, dado que ésta se llevó a cabo para la realización de la entrega de bienes imponible a D. (33)

95. De lo anterior resulta, en mi opinión, que la primera excepción al principio de rechazo del formalismo no se aplica al Sr. Plöckl.

3. Segunda excepción: obligación de aportar la prueba del cumplimiento de los requisitos de fondo

96. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de rechazo del formalismo tampoco debe aplicarse cuando «el incumplimiento de los requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales». Esta segunda excepción al principio de rechazo del formalismo, que se refiere a las pruebas que las autoridades tributarias de los Estados miembros pueden exigir a los sujetos pasivos, ha sido establecida por el Tribunal de Justicia tanto en lo que respecta al derecho a deducción (34) como a la exención de las entregas intracomunitarias. (35)

97. Dicha excepción se ajusta a los principios clásicos que rigen la carga de la prueba según los cuales incumbe a quien invoca una ventaja fiscal aportar la prueba de que cumple los requisitos establecidos al efecto. Así, en el ámbito de la exención de las entregas intracomunitarias, el Tribunal de Justicia determinó que corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones establecidas para la aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. (36)

98. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha previsto una «excepción a dicha excepción» de particular importancia en el presente asunto. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, desde el momento en que la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho invocado. (37)

99. En el litigio principal, la comunicación del número de identificación a efectos del IVA asignado en España, exigida por la autoridad tributaria de Schrobenhausen, podría contribuir a aportar la prueba de la condición de sujeto pasivo del Sr. Plöckl en ese Estado. (38)

100. No obstante, el régimen de las transferencias intracomunitarias, aplicable en el litigio principal, presenta una particularidad a ese respecto. Dado que, en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva, la expedición o el transporte del bien «para las necesidades de la empresa» del sujeto pasivo es un requisito material para que una transferencia intracomunitaria se asimile a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, y habida cuenta de que la autoridad tributaria de Schrobenhausen ha comprobado la existencia de dicha operación imponible, ¿puede denegar a pesar de todo la exención del IVA prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra d), de dicha Directiva alegando que el sujeto pasivo no ha aportado la prueba de que tal transferencia se ha efectuado «para un sujeto pasivo actuando en su condición de tal»?

101. Como ya he señalado anteriormente, el hecho de que un sujeto pasivo transfiera un bien «para las necesidades de la empresa» (requisito de fondo en la fase de asimilación de la

transferencia a una entrega de bienes efectuada a título oneroso) entraña que la transferencia se efectúe para un sujeto pasivo «actuando en su condición de tal», es decir, actuando en el marco de su actividad imponible (requisito de fondo en la fase de la exención de la transferencia). (39)

102. Por tanto, dado que la autoridad tributaria de Schrobenhausen decidió gravar la transferencia intracomunitaria realizada por el Sr. Plöckl, ha de deducirse que la autoridad tributaria de Schrobenhausen disponía de todos los datos necesarios para declarar que la transferencia se había efectuado «para las necesidades de la empresa» y, por consiguiente, para un sujeto pasivo «actuando en su condición de tal». A este respecto, es especialmente relevante que la autoridad tributaria de Schrobenhausen dispusiera de una factura facilitada por el Sr. Plöckl que acreditaba la venta del vehículo en cuestión a D. (40) Procede añadir que el tribunal remitente también considera probado que el Sr. Plöckl expidió el vehículo de Alemania a España para seguir utilizándolo con fines profesionales. (41)

103. En mi opinión, de lo anterior se infiere que la autoridad tributaria de Schrobenhausen disponía de los datos necesarios para determinar que se habían cumplido los requisitos de fondo exigidos para aplicar la exención controvertida. Por consiguiente, la segunda excepción al principio de rechazo del formalismo no es aplicable al Sr. Plöckl.

D. Sobre la inexistencia de una excepción al principio de rechazo del formalismo introducida por la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592)

104. La autoridad tributaria de Schrobenhausen, el Gobierno portugués y la Comisión se basaron en ciertos pasajes de la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), especialmente en sus apartados 52 y 58, para alegar en favor de que se reconozca lo que, a mi entender, constituiría una tercera excepción al principio de rechazo del formalismo.

105. Según dichas partes, el Tribunal de Justicia permitió a las autoridades tributarias denegar un derecho invocado por un sujeto pasivo cuando, pese a cumplirse todos los requisitos de fondo, dicho sujeto pasivo no adoptó todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cumplir los requisitos de forma. Este argumento resulta particularmente importante en el presente asunto dado que el tribunal remitente ha planteado expresamente al Tribunal de Justicia una pregunta sobre esta cuestión.

106. En mi opinión, esa interpretación «estricta» de la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592) debe rechazarse por los tres motivos expuestos a continuación.

107. En primer lugar, considero que dicha interpretación estricta procede de una interpretación incorrecta de la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592). Procede recordar que ese asunto versaba sobre la denegación de la exención prevista para las entregas intracomunitarias por incumplir un requisito formal impuesto al proveedor consistente en comunicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente (véase el apartado 39 de dicha sentencia).

108. En los apartados 40 a 47 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia resume su jurisprudencia anterior relativa a los límites a la facultad de los Estados miembros de supeditar la exención de las entregas intracomunitarias al cumplimiento de los requisitos de forma, incluida la observancia de los requisitos de prueba. Más concretamente, los apartados 45 a 46 de esa misma sentencia recuerdan que el principio de neutralidad del IVA obliga a rechazar el formalismo, salvo en el supuesto de que el sujeto pasivo haya participado deliberadamente en un fraude. En cambio, el Tribunal de Justicia no alude en ningún momento a la existencia de una excepción al principio de rechazo del formalismo cuando el sujeto pasivo no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cumplir los requisitos de forma.

109. En los apartados 48 a 53 de la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), el Tribunal de Justicia aplica a las circunstancias particulares de ese asunto ciertos principios recordados anteriormente. En particular, en el apartado 51 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia aplica el principio de rechazo del formalismo:

«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.»

110. En el apartado 52 de tal sentencia, parcialmente reproducido en su apartado 58 y en el que se basa la interpretación estricta por la que abogan las partes mencionadas en el punto 104 de las presentes conclusiones, el Tribunal de Justicia analiza la pertinencia de la primera excepción a dicho principio, a saber, la participación del sujeto pasivo en un fraude fiscal, a la luz de las circunstancias concretas del litigio principal:

«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* [...], 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» (la cursiva es mía).

111. A mi entender, la primera parte de la frase recuerda el principio de la primera excepción al rechazo del formalismo, mientras que la última parte de la frase, introducida por el término «cuando», aplica esa excepción al caso concreto. De este modo, el Tribunal de Justicia declaró que podía excluirse la participación del proveedor en un 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 del adquirente. El apartado 53 de esa misma sentencia corrobora dicha interpretación por cuanto que el Tribunal de Justicia concluye en el mismo que «no parece que ninguno de los dos intervinientes haya *actuado de manera fraudulenta*» (la cursiva es mía).

112. Por consiguiente, y en contra de lo que sostienen la autoridad tributaria de Schrobenhausen, el Gobierno portugués y la Comisión, el apartado 52 de la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592) no establece una tercera excepción al principio de rechazo del formalismo conforme a la cual el sujeto pasivo está obligado a adoptar todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente *para cumplir todos los requisitos de forma*, so pena de perder la exención. Desde mi punto de vista, allí el Tribunal de Justicia simplemente recordó y aplicó la primera excepción a dicho principio conforme a la cual el sujeto pasivo debe adoptar toda medida razonable a su alcance *para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal*, so pena de perder la exención.

113. En segundo lugar, la existencia de una tercera excepción al principio de rechazo del formalismo no está respaldada por la jurisprudencia anterior o posterior a la sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592). A este respecto conviene subrayar que el Tribunal de Justicia no ha mencionado la existencia de esta supuesta tercera excepción, basada en el doble criterio de la «buena fe» y de las «medidas que se pueden exigir razonablemente al sujeto pasivo», en ninguna

de las sentencias dictadas después de esa sentencia y en las que ha ratificado el principio de rechazo del formalismo. (42)

114. En tercer y último lugar, la interpretación estricta que propugnan la autoridad tributaria de Schrobenhausen, el Gobierno portugués y la Comisión no se coherente con las soluciones adoptadas por el Tribunal de Justicia en las sentencias anteriores y posteriores a la sentencia VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). En efecto, el Tribunal de Justicia no ha aplicado jamás un criterio tan severo en esas sentencias.

115. La jurisprudencia relativa al incumplimiento de la obligación de realizar una declaración, emitir una factura y llevar una contabilidad conformes a la normativa del IVA, (43) de la obligación de identificarse a efectos del IVA (44) o incluso de la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA de la contraparte (45) permite ilustrar esa afirmación. En efecto, salvo en circunstancias excepcionales como aquellas que dieron lugar a la sentencia VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 53, el sujeto pasivo que adopte «todas las medidas que se le puedan exigir razonablemente», podrá cumplir en todo caso tales requisitos formales. Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado en múltiples ocasiones que el incumplimiento de un requisito de forma no podía llevar aparejada la pérdida del derecho a deducción o de la exención cuando se cumplen los requisitos materiales.

116. A mi parecer, un criterio tan severo reduciría el alcance del principio de rechazo del formalismo a los supuestos de fuerza mayor. En efecto, el incumplimiento de un requisito de forma entrañaría siempre la pérdida del derecho invocado salvo en aquellas circunstancias en las que fuera imposible para el sujeto pasivo cumplirlo pese a haber adoptado todas las medidas que se le pudieran exigir razonablemente. En mi opinión, indudablemente, esa interpretación provocaría un giro radical en la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia sobre el rechazo del formalismo en materia de IVA.

117. De lo anterior se desprende que procede rechazar la interpretación estricta de la sentencia VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) que preconizan la autoridad tributaria de Schrobenhausen, el Gobierno portugués y la Comisión favorable a una tercera excepción al principio de rechazo del formalismo.

E. *Sobre la imposibilidad de justificar la denegación de la exención controvertida en el incumplimiento de otras obligaciones impuestas por la Sexta Directiva o en virtud de la misma*

118. En las observaciones escritas y orales formuladas ante el Tribunal de Justicia se han invocado varias obligaciones impuestas por la Sexta Directiva o en virtud de la misma para justificar la negativa a conceder la exención controvertida como consecuencia de no haber comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino.

119. En este contexto, la primera disposición invocada es la primera frase del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, según la cual corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones en que concederán la exención a las operaciones intracomunitarias «para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales».

120. De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el ejercicio de las facultades conferidas por esa disposición, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad y el de la protección de la confianza legítima. (46)

121. Además, conviene poner de manifiesto que esa frase no ha sido interpretada nunca por el Tribunal de Justicia en el sentido de autorizar a los Estados miembros a denegar una exención por el mero incumplimiento de un requisito de forma. Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que el mero incumplimiento de un requisito de forma, y en particular el requisito de comunicar el número de identificación del adquirente, no podía llevar aparejada la denegación de la exención de las entregas intracomunitarias establecida en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. (47) No aprecio ningún motivo por el que deba reconsiderarse esa jurisprudencia en lo que respecta a las transferencias intracomunitarias.

122. La segunda disposición invocada para justificar la denegación de la exención controvertida, objeto asimismo de la cuestión prejudicial, es el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante de su artículo 28 nono, según el cual «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del [IVA] y prevenir el fraude».

123. He de insistir de nuevo en que esa disposición no se ha interpretado nunca en el sentido de autorizar a los Estados miembros a denegar una exención por el mero incumplimiento de un requisito de forma. En efecto, conforme a una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de esa disposición no pueden desvirtuar el principio fundamental de la neutralidad del IVA. (48) Por consiguiente, tales medidas no pueden utilizarse de modo que desvirtúe el principio de rechazo del formalismo, que deriva del principio de neutralidad del IVA. (49)

124. Dicho de otro modo, las autoridades tributarias únicamente pueden denegar al sujeto pasivo una exención como consecuencia del incumplimiento de un requisito de forma en caso de que haya participado deliberadamente en un fraude fiscal. Sin embargo, el tribunal remitente excluye tal hipótesis en el litigio principal. (50)

125. Se ha invocado una tercera categoría de disposiciones de la Sexta Directiva para justificar la denegación de la exención controvertida, a saber, las que instauran determinadas obligaciones formales para los sujetos pasivos, tales como la obligación de emitir una factura que contenga los números de identificación del adquirente y del vendedor (artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 nono) o incluso la obligación de elaborar un estado recapitulativo de los adquirentes identificados a efectos del IVA a los que el sujeto pasivo haya entregado bienes en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d) de la Sexta Directiva [establecida en el artículo 22, apartado 6, letra b), de dicha Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*].

126. Sin cuestionar la posibilidad de imponer una sanción proporcionada por incumplir esas obligaciones formales, no creo que exista motivo alguno para que tal incumplimiento pueda entrañar la pérdida de la exención prevista de forma conjunta en el artículo 28 *quater*, parte A, letras a) y d), de la Sexta Directiva. En concreto, esas disposiciones no supeditan la concesión de tal exención al cumplimiento de las obligaciones formales previstas en otras disposiciones de la Sexta Directiva.

127. La cuarta categoría de disposiciones invocada para justificar la denegación de la exención controvertida hace referencia a la obligación de declarar la transferencia intracomunitaria como adquisición intracomunitaria «asimilada» sometida al IVA en el Estado de destino (a saber, el Reino de España).

128. En el litigio principal, al parecer el Sr. Plöckl consideró que la transferencia y venta del vehículo de que se trata en el litigio principal en España eran una entrega intracomunitaria

ordinaria de las mencionadas en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. Por consiguiente, no declaró ninguna adquisición intracomunitaria «asimilada» en el Estado de destino. En efecto, en ese contexto incumbía a D, adquirente del vehículo, declarar una adquisición intracomunitaria.

129. Sin embargo, según jurisprudencia consolidada, en el Estado de origen no cabe denegar la exención de una entrega intracomunitaria alegando que no se ha declarado en el Estado de destino la correspondiente adquisición intracomunitaria. (51)

130. Por lo tanto, en el procedimiento principal, la autoridad tributaria de Schrobenshausen no podía denegar la exención controvertida alegando que el Sr. Plöckl no había declarado en España la correspondiente adquisición intracomunitaria. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el sujeto pasivo hubiera participado deliberadamente en un fraude fiscal (52) ¿hipótesis que, procede recordarlo, el tribunal remitente excluye en el litigio principal?. (53)

131. De lo anterior se deriva que la negativa a conceder la exención controvertida, como consecuencia de no haber comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino, no puede justificarse en el incumplimiento de las obligaciones impuestas por las disposiciones antes citadas de la Sexta Directiva o en virtud de las mismas.

F. *Sobre la posibilidad de imponer una sanción en caso de incumplimiento de esa obligación*

132. De todas las consideraciones anteriores resulta que la autoridad tributaria de Schrobenshausen no podía negarse a eximir la transferencia intracomunitaria controvertida alegando que el Sr. Plöckl había incumplido la obligación de comunicar un número español de identificación a efectos del IVA dado que:

- esta obligación es un requisito formal;
- no existen indicios serios de la existencia de fraude; y
- la autoridad tributaria de Schrobenshausen disponía de los datos necesarios para declarar que se habían cumplido los requisitos de fondo.

133. Por lo demás, considero que esta conclusión se atiene al principio de proporcionalidad. En efecto, en mi opinión, negarse a conceder la exención controvertida y gravar consecuentemente, en su caso, por partida doble la transferencia intracomunitaria, (54) sería una sanción desproporcionada en la medida en que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, el Sr. Plöckl únicamente se reconoció culpable de un error en la calificación jurídica de la operación en cuestión.

134. No obstante, la obligación de eximir la transferencia intracomunitaria controvertida en las circunstancias del litigio principal no significa que las autoridades tributarias del Estado de origen no puedan sancionar al sujeto pasivo por no comunicar el número de identificación asignado por el Estado de destino.

135. Debo insistir a este respecto en que el enfoque que propongo no pone en entredicho el *principio* de la obligación de los sujetos pasivos de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino en caso de transferencia intracomunitaria, habida cuenta, en particular, de su importancia para el control de las transacciones intracomunitarias. En realidad, este planteamiento sólo se diferencia del propugnado por la autoridad tributaria de Schrobenhausen, los Gobiernos alemán y portugués y la Comisión en la *sanción* ligada al incumplimiento de dicha obligación.

136. En efecto, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre rechazo del formalismo, considero que el incumplimiento de la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino no puede sancionarse con la denegación de la exención controvertida, a diferencia de lo que sostienen esas partes.

137. Sin embargo, en mi opinión no cabe duda de que el incumplimiento de tal obligación puede ser objeto de una sanción administrativa. En efecto, conforme a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el sujeto pasivo que no cumple los requisitos formales establecidos por la Sexta Directiva o en virtud de la misma puede ser sancionado administrativamente con arreglo a las normas nacionales de transposición de esa Directiva al Derecho nacional. (55)

138. En efecto, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de los requisitos previstos por un régimen establecido por dicha normativa, los Estados miembros conservan su competencia para establecer las sanciones que consideren adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad. (56)

139. Al objeto de apreciar si la sanción de que se trata es conforme con el principio de proporcionalidad, ha de tenerse en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía. (57)

140. En virtud de dichos principios, las autoridades fiscales de los Estados miembros están facultadas para imponer una sanción administrativa al sujeto pasivo que no haya respetado un requisito de forma como la obligación de comunicar el número de identificación asignado por el Estado de destino. El importe de dicha sanción puede reflejar, en particular, la importancia, puesta de manifiesto durante la vista, de comunicar ese número a efectos del control de las transferencias intracomunitarias. (58) Durante la vista, la autoridad tributaria de Schrobenhausen admitió que la normativa alemana establece efectivamente la posibilidad de imponer una multa administrativa en caso de incumplimiento de dicha obligación. En todo caso, la apreciación final del carácter proporcionado de tal sanción corresponde únicamente al tribunal remitente. (59)

VI. Conclusión

141. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht München (Tribunal competente en materia tributaria de Múnich, Alemania):

Los artículos 22, apartado 8, y 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), 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, deben

interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado de origen se niegue a eximir una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino, cuando no hay indicios serios de la existencia de fraude, el bien ha sido transferido hacia otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de exención.

1 – Lengua original: francés.

2 – Sentencias *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 22; R. (C-285/09, EU:C:2010:742), apartados 37 y 38, y *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 27 y 28.

3 – Véase el punto 26 de las presentes conclusiones.

4 – En el litigio principal ha quedado acreditado que la transferencia llevada a cabo por el Sr. Plöckl cumple este último requisito, de modo que no es preciso examinar las operaciones relacionadas en esa disposición.

5 – Véase, en particular, el artículo 22, apartado 4, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*.

6 – Según la jurisprudencia, un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible. Véase, en este sentido, la sentencia *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 49.

7 – Véanse los puntos 100 a 103 de las presentes conclusiones.

8 – Véanse los puntos 45 y 46 de las presentes conclusiones.

9 – Véanse los puntos 79 a 103 de las presentes conclusiones.

10 – Véanse, en lo que respecta a la exención de las entregas intracomunitarias, las sentencias *Teleos y otros* (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 27 y 28; *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 30; *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550), apartado 23; *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 29 y 30, y *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 31. Véase, en lo que atañe al derecho a deducción, la sentencia *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartados 41 a 43.

11 – Véase la jurisprudencia citada en la nota 22.

12 – Véase la jurisprudencia citada en la nota 23.

13 – Véanse los puntos 83 a 91 de las presentes conclusiones.

14 – Véanse los puntos 92 a 95 de las presentes conclusiones.

15 – Véanse los puntos 96 a 103 de las presentes conclusiones.

16 – Véanse los puntos 104 a 117 de las presentes conclusiones.

17 – Sentencia *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 29.

18 – Sentencia *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 30.

19 – Sentencia *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 31.

20 – Sentencias Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), apartados 49 a 52; Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartados 62 a 65; Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartados 39 a 45; Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartados 42 a 51; Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818), apartados 32 a 37; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107), apartados 43 a 49; EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartados 60 a 63; Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168), apartados 32 y 33; Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50), apartado 35; Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 38 a 40, y Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 a 61.

21 – Sentencias Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartados 29 a 31; Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartados 59 a 61; VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartados 45 y 46, y Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartados 35, 36 y 43.

22 – Sentencias Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartados 48 a 51; Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818), apartados 31 a 36; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107), apartado 47; EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartados 60 y 63; Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartados 59 a 63; Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168), apartado 33, y Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartados 60 y 61.

23 – Sentencias VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartados 47 a 51, y Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartado 43.

24 – Sentencias Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartados 60 a 64; Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartados 41 a 45, e Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 42 a 46.

25 – Sentencias Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), apartados 49 a 53; Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartados 41 a 45; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107), apartados 44 a 49, e Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 42 a 46.

26 – Sentencias Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartados 28 a 31; Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartados 60 a 64, e Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 42 a 46.

27 – Véase el punto 42 de las presentes conclusiones.

28 – Sentencias R. (C?285/09, EU:C:2010:742), apartado 54, y VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 46.

29 – Véanse los puntos 83 a 87 de las presentes conclusiones.

30 – Sentencias Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartado 53, y Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartado 41.

31 – Según los términos empleados por el tribunal remitente, que el Sr. Plöckl hubiera comunicado un número español de identificación a efectos del IVA «no habría contribuido a aclarar el contexto fáctico, puesto que ya se conocía». Véase el punto 42 de las presentes conclusiones.

32 – Véase el punto 20 de las presentes conclusiones.

- 33 – Véase el punto 32 de las presentes conclusiones.
- 34 – Sentencias EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartado 71, e Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartado 39.
- 35 – Sentencias Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartado 31; Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartado 61, y VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 46.
- 36 – Sentencias Twoh International (C?184/05, EU:C:2007:550), apartado 26; R. (C?285/09, EU:C:2010:742), apartado 46, y VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 43.
- 37 – Sentencias Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), apartado 51; Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartado 64; Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartado 40; Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 42; Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818), apartado 35; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107), apartado 43; EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartados 62 y 71; Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartado 40, y Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 59.
- 38 – Sentencia VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartados 48 y 49.
- 39 – Véase el punto 61 de las presentes conclusiones y la jurisprudencia citada en la nota 6.
- 40 – Véase el punto 20 de las presentes conclusiones.
- 41 – Véase el punto 30 de las presentes conclusiones.
- 42 – Sentencias Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168), apartado 32; Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50), apartado 35; Equoland (C?272/13, EU:C:2014:2091), apartado 39; Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartado 38, y Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 58.
- 43 – Véase la jurisprudencia citada en las notas 24, 25 y 26.
- 44 – Véase la jurisprudencia citada en la nota 22.
- 45 – Véase la jurisprudencia citada en la nota 23.
- 46 – Sentencias Twoh International (C?184/05, EU:C:2007:550), apartado 25; R. (C?285/09, EU:C:2010:742), apartado 45; Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartado 36, y Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartado 27.
- 47 – Véase la jurisprudencia citada en la nota 21.
- 48 – Véanse, en particular, las sentencias Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartado 26; VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 44, e Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartado 37. Véanse, asimismo, en lo que respecta al artículo 273 de la Directiva 2006/112, que sustituyó al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 nono, las sentencias Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 49; EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartado 47, y Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 62.
- 49 – Véanse los puntos 83 a 87 de las presentes conclusiones.

- 50 – Véase el punto 94 de las presentes conclusiones.
- 51 – Sentencias Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 69 a 72, y VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 55 a 57.
- 52 – Sentencia R. (C-285/09, EU:C:2010:742), 51 a 55.
- 53 – Véase el punto 94 de las presentes conclusiones.
- 54 – La transferencia se gravaría una primera vez en el Estado de origen, como entrega de bienes (no exenta), y una segunda vez en el Estado de destino, como adquisición intracomunitaria.
- 55 – Sentencias Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 52, y en el mismo sentido, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 63.
- 56 – Sentencias R?dlihs (C-263/11, EU:C:2012:497), apartado 44, y, en el mismo sentido, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 34.
- 57 – Sentencias R?dlihs (C-263/11, EU:C:2012:497), apartado 47, y Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 35.
- 58 – Véanse los puntos 69 a 71 de las presentes conclusiones.
- 59 – Sentencia Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 48.