

# EXIGENCIA DE LA COMUNICACIÓN DEL NIF IVA ATRIBUIDO POR OTRA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA APLICAR LA EXENCIÓN PREVISTA PARA LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

**Análisis de la STJUE de 20 de octubre de 2016, asunto C-24/15**

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado*

---

## EXTRACTO

En el caso que se analiza, se suscita ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) si puede denegarse la exención en una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes cuando no resulta controvertido que los bienes se han remitido con destino a otro Estado miembro para ser afectados por el expedidor a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, pero no ha cumplido con la obligación, prevista en la legislación alemana, de comunicar el NIF IVA atribuido por el Estado de llegada.

El pronunciamiento del TJUE resulta particularmente interesante en nuestro país, toda vez que en la transposición realizada en España de la directiva se exige, para aplicar la mencionada exención, igual que en caso de autos, que se haya comunicado un NIF IVA atribuido por la Administración tributaria de otro Estado miembro.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Se suscita ante el TJUE el caso de un empresario individual que, en 2006, adquirió un vehículo que afectó a las necesidades de su empresa en Alemania. En el mismo ejercicio 2006 expidió dicho vehículo a un revendedor domiciliado en España para que lo vendiese en ese país, manteniendo la propiedad del mismo. Acreditó la remisión mediante el correspondiente CMR. En 2007 dicho vehículo fue vendido a una empresa domiciliada en España.

La Administración, inicialmente, practicó liquidación por el ejercicio 2007, considerando que se trataba de una entrega sujeta al impuesto en Alemania, ya que no se cumplían los requisitos para calificar la operación como entrega intracomunitaria. El Tribunal Tributario de Múnich anuló dicha liquidación, al considerar que en 2007 el vehículo no se encontraba en Alemania, por lo que no podía considerarse como una entrega interior.

La Administración tributaria practicó nueva liquidación, esta vez por el año 2006, al considerar que la transferencia del vehículo en 2006 a España estaba sometida al IVA y no estaba exenta, ya que el empresario alemán no había indicado el NIF IVA atribuido por la Administración española ni había presentado, por tanto, la prueba contable exigida por la normativa alema-

na para la exención del IVA (tal y como recoge la sentencia, la normativa alemana exige que el empresario que invoque la exención en operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes –OA EIB– deberá demostrar mediante documentos contables que se cumplen los requisitos para la exención fiscal, incluida la comunicación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios del adquirente. La contabilidad deberá mostrar con claridad y de modo fácilmente verificable que se han cumplido los citados requisitos).

El empresario alemán recurrió esta resolución ante el Tribunal Tributario de Múnich, que considera, por una parte, que no hubo EIB al no existir vínculo temporal ni material suficiente entre la expedición del vehículo a España y su venta en ese Estado miembro y, por otra, que la remisión realizada en 2006 está sometida al IVA.

No obstante, plantea el tribunal remitente si dicha remisión debe estar exenta del IVA como OA EIB.

Afirma que, aunque el empresario no adoptó todas las medidas razonables para indicar el NIF IVA asignado por el Estado miembro de destino, no hay indicios serios que sugieran que existe fraude.

La cuestión planteada, a partir de los hechos resumidamente referidos en los párrafos anteriores, es la siguiente:

«¿Permiten el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 nono, y el artículo 28 quater, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de la Sexta Directiva que los Estados miembros denieguen la exención del impuesto a una entrega intracomunitaria (aquí, una transferencia intracomunitaria) en un caso en que, pese a que el proveedor no ha tomado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente en cuanto a los requisitos formales relativos a la indicación del número de identificación a efectos del IVA, no existen indicios concretos de fraude fiscal, el bien ha sido transferido a otro Estado miembro y se cumplen los demás presupuestos para la concesión de la exención?».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE centra la cuestión en si la Sexta Directiva (entiéndase, la normativa comunitaria de IVA, pues la Directiva Refundida exige los mismos requisitos para aplicar la exención en las OA EIB) se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino, cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

El tribunal, al examinar la regulación comunitaria sobre las OA EIB, señala que según la misma resulta que tales operaciones quedarán exentas del IVA en el Estado miembro de origen

siempre que, si se efectuasen para otro sujeto pasivo, se beneficiarían de las exenciones establecidas para las EIB. Por consiguiente, los requisitos a los que se condiciona la exención son que los bienes sean expedidos o transportados, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto donde se encuentren, pero en el interior de la Unión, y que esa transferencia se efectúe para ese mismo 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.

Subraya el TJUE que el tribunal que remite el asunto destaca que el vehículo adquirido por el empresario alemán fue afectado a su empresa ubicada en Alemania y posteriormente expedido a España para seguir utilizándolo con fines profesionales, es decir, que se cumplían los requisitos objetivos para la exención del IVA de la transferencia; aunque, no obstante, la Administración tributaria denegó esa exención invocando la falta de comunicación del NIF IVA.

El TJUE destaca que, con arreglo a su doctrina previa, corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las EIB, particularmente los medios de prueba que pueden presentar para acogerse a la exención. Además, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Añade que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si se supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplen.

En cuanto al caso concreto que se plantea, el TJUE manifiesta que la exigencia de comunicación de un NIF IVA es un requisito formal con respecto al derecho a la exención del IVA, tanto en las EIB (como ya declarara en Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR–NFJ048481–) como en la OA EIB (lo que es el pronunciamiento de la presente sentencia).

Afirma además el TJUE que, aunque facilitar el NIF IVA pruebe que se ha efectuado tal transferencia para las necesidades de la empresa de ese sujeto pasivo y, en consecuencia, que dicho sujeto pasivo actúa en su condición de tal en ese Estado miembro, la prueba de tal condición no puede depender siempre exclusivamente de que se facilite dicho número de identificación a efectos del IVA. Añade que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que define el concepto de «sujetos pasivos» no supedita dicha condición al hecho de que el interesado disponga de un número de identificación a efectos del IVA.

Por consiguiente, afirma el TJUE que la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una OA EIB únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Recuerda el TJUE que hay dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA: la participación deliberada en un fraude fiscal y cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales.

Ninguno de ellos concurre en este caso, ya que el tribunal que remite el caso afirma que no hay supuesto de fraude y que la Administración disponía de los datos necesarios para determinar que se cumplían los requisitos materiales de la exención.

Concluye el TJUE manifestando que el tribunal alemán que le remite el asunto ha interpretado de forma improcedente su jurisprudencia, particularmente el contenido de su Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR (NFJ048481). Afirma el tribunal que remite el asunto que, conforme a tal sentencia, la Sexta Directiva no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA 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. El tribunal remitente se pregunta si de ello deriva que cabe denegar la exención del IVA a un sujeto pasivo que, en una OA EIB, no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

Afirma el TJUE que no pretendió establecer tal regla general y que confirmó que, salvo los dos puntos ya referidos (fraude o imposibilidad de prueba), debe concederse la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales. Añade que la apreciación de que un sujeto pasivo, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, se refiere a la situación en la que se trata de saber si el sujeto pasivo participó en un fraude fiscal. De este modo, con dicha referencia lo que pretendió el TJUE declarar fue que podía excluirse la participación del proveedor en tal fraude.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. EXENCIÓN EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EIB

El artículo 25.Tres de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) prevé la exención de las OA EIB cuando les hubiera resultado aplicable la exención de las EIB si el destinatario fuese otro empresario o profesional. El artículo 25.Uno de la LIVA, por su parte, prevé la exención para las EIB siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España.
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

Resulta evidente, por tanto, que la problemática que se plantea en la sentencia que estamos analizando es de plena aplicación al caso español, que requiere para el empleo de la exención la identificación del destinatario, sea empresario o profesional, sea persona jurídica que no actúe como tal, identificación que se realiza mediante la comunicación del correspondiente NIF IVA.

El caso es, incluso, más acusado en España, en la medida en que se requiere no solo la identificación del destinatario de la operación, sino que además se exige que dicha identificación se produzca en un Estado miembro distinto de España.

Realmente, las dos exigencias de la LIVA resultan más que razonables. La aplicación del régimen de exención en EIB y OA EIB se condiciona a un doble requisito, la remisión de las mercancías (requisito objetivo); y la condición del adquirente, como empresario o profesional o como persona jurídica que no actúe como tal y que, además, haya optado por la tributación en destino o que haya superado el umbral fijado por el Estado miembro de destino que obligue a la tributación en destino (requisito subjetivo). Este requisito subjetivo limita el alcance de la tributación en los intercambios entre Estados miembros en la medida en que no sujeta a tributación, con carácter general, los intercambios que tengan como destinatarios a no empresarios ni profesionales.

La comunicación del NIF IVA va ligada a la segunda de las exigencias, por ser la forma de acreditar la condición de empresario o profesional o persona jurídica obligada a tributar en destino del destinatario de los bienes. Ciertamente, no es la única, pero es la más sencilla; y además es la forma de completar las obligaciones formales conexas al comercio intracomunitario que permiten una gestión ágil por las Administraciones de estas operaciones, nos referimos fundamentalmente a la declaración recapitulativa de determinadas operaciones intracomunitarias (modelo 349) en la que la imputación se realiza por NIF IVA, lo que es un medio seguro para verificar las operaciones realizadas y que permite un adecuado cruce de lo declarado y lo imputado por el proveedor comunitario.

Por otra parte, debemos recordar que también la propia normativa comunitaria utiliza la comunicación del NIF IVA como elemento esencial para acreditar la condición empresarial del destinatario de las operaciones. Así, el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, dispone que, para acreditar la condición de empresario o profesional del destinatario de los servicios, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo cuando le haya comunicado su NIF IVA. Ciertamente no es una prueba excluyente, pues el citado artículo 18 permite que el cliente que todavía no haya recibido un NIF IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado, puede considerarse como empresario o profesional si el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago. En todo caso, para un juicio completo sobre el mandato de este precepto, debe destacarse el apartado 2 del mismo artículo 18, que permite al prestador considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su NIF IVA, salvo que disponga de información que indique lo contrario.

También la exigencia adicional de que el NIF IVA atribuido en las EIB y en las OA EIB sea de un Estado miembro distinto de España, exigencia de carácter exclusivamente nacional, resulta a nuestro juicio lógica.

Piénsese que, como ya hemos indicado, la correcta gestión entre los distintos Estados de las operaciones se funda en la existencia de unas obligaciones formales de información que permiten a la Administración del territorio de origen de las mercancías conocer que las mismas se han eximido de tributación por haberse remitido con destino a un empresario o profesional y hacia otro Estado miembro. La Administración que recibe esta información debe cursarla con destino a otro Estado, que, si no es el de llegada de las mercancías, dispone de la facultad de gravar las operaciones como si fuera el lugar de llegada, salvo que se pruebe que han tributado en un Estado distinto (lo que es la previsión recogida en el art. 71.Dos LIVA). Por ello resulta lógico que España requiera que el NIF comunicado sea atribuido por una Administración distinta de la nuestra, para comunicar a dicha Administración la operación realizada.

A partir de cuánto hemos planteado hasta el momento, la pregunta que más claramente se nos asoma es si realmente debemos considerar que hay un incumplimiento en la normativa española y que debemos tener por no puesta la exigencia de comunicación del NIF IVA o si, por el contrario, mantiene su vigencia.

La respuesta, a nuestro juicio, no puede ser categórica, un rotundo sí o no a la existencia de incompatibilidad. El TJUE está contestando a una cuestión prejudicial, por lo que está interpretando la normativa comunitaria aplicable a un caso concreto; y las condiciones de ese caso concreto condicionan la interpretación a dar.

En el supuesto planteado ante el TJUE, el Tribunal Tributario de Múnich está indicando que el contribuyente era un empresario y que estaba acreditado que el vehículo que era objeto de remisión se había afectado a sus necesidades empresariales en Alemania y que, después de su remisión a España, el mismo había seguido utilizándolo con fines empresariales. Es decir, ante el TJUE no se está cuestionando la que denominábamos antes condición subjetiva de la exención, sino que se está cuestionando la utilización del NIF IVA como medio de prueba exclusivo de la condición empresarial. La respuesta del TJUE no deja de ser lógica y congruente con su propia doctrina.

La solución, a nuestro juicio, debe venir, por un lado, de una interpretación consonante con la normativa comunitaria, así como de una adecuada práctica administrativa. Evidentemente, en la medida en que haya quedado acreditada la condición de empresario y el destino empresarial de los bienes en destino, la exigencia de comunicación del NIF IVA resulta un medio formal de prueba sobre el requisito material subjetivo, que, como hemos destacado, ha quedado perfectamente probado. Ciertamente, en la mayoría de casos la prueba a aportar de la condición empresarial del destinatario de los bienes y servicios será el NIF IVA, y la Administración, ante el contribuyente que no haya aportado prueba de la condición empresarial del destinatario de los bienes, tendrá bastante prueba con la falta de un NIF IVA. Todo ello, interpretación coincidente con lo que propugna el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, al que antes nos referíamos.

La práctica administrativa, por otro lado, será fundamental, ya que no debe consagrar la exigencia legal de comunicación del NIF IVA al rango de prueba exclusiva de la condición em-

presarial, entrando a valorar otras pruebas alternativas que, eventualmente, puedan ofrecerse por el contribuyente que invoca la concurrencia de la exención.

En concreto deberá ser especialmente escrupulosa esta práctica administrativa en los supuestos de OA EIB, en la medida en que, no existiendo transmisión del poder de disposición, el destinatario de los bienes en el país de llegada es el propio expedidor, cuya condición empresarial no resultará controvertida, ya que se trata de un empresario o profesional cuya condición estará acreditada en el territorio de salida de los bienes.

### 3.2. EL IVA COMO IMPUESTO FORMAL

Existe en esta sentencia una cuestión subyacente que nos parece muy relevante y digna de una pequeña reflexión. Tradicionalmente se ha afirmado que el IVA es un tributo extremadamente formal. De hecho, la lectura de la LIVA puede atestiguar que, efectivamente, al menos en los planteamientos iniciales, así era.

Posiblemente los mayores avances en dirección contraria al afirmado rigor formal del IVA han venido desde la interpretación por el TJUE del principio de neutralidad del impuesto. Sentencias muy relevantes, como las de 14 de julio de 1988, asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87, Jeunehomme y EGI (NFJ000434); 5 de diciembre de 1996, asunto C-85/95, Reisdorf (NFJ004905); 15 de julio de 2010, asunto C-368/09, Pannon Gép (NFJ039260); u 8 de mayo de 2013, asunto C-271/12, Petroma Transports (NFJ050635), han permitido ir precisando al TJUE que las obligaciones formales a cumplir deben ser las estrictamente necesarias para obtener la finalidad de la correcta exacción del impuesto, pero nunca deben, por su número o exigencia, hacer excesivamente difícil o imposible el ejercicio de los derechos derivados de la normativa y, particularmente, apartar el impuesto de su finalidad real de gravar el valor añadido.

El límite se encuentra en los casos en los que la conducta del contribuyente sea reprobable o no permita la adecuada cuantificación del tributo, como señala el propio TJUE en la sentencia que ahora analizamos, cuando exista una participación consciente en un fraude fiscal o cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales. Otros ejemplos del rigor en estos casos, además de los citados por el TJUE, sería la reciente Sentencia, también del TJUE, de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone (NFJ063399), dictada en un supuesto de incumplimiento de las obligaciones formales más elementales en materia del IVA: falta de presentación de las declaraciones del impuesto, ausencia de registros fiscales y de facturas, lo que lleva al tribunal a afirmar que se trata de una conducta defraudatoria y que, por dichos incumplimientos, puede excluirse totalmente la deducibilidad del IVA soportado.

La conclusión que debe extraerse, a nuestro juicio, de este tipo de pronunciamientos es la existencia de una deseada «doble vara de medir»: el rigor formal debe proyectarse sobre el incumplidor, sea aquel que participa en operaciones en fraude o sea aquel que no ha llevado una mínima diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones; por el contrario, se debe levantar el excesivo rigor en relación con el contribuyente cumplidor, de forma que la Administración no debe acogerse a pequeños incumplimientos formales con la finalidad de sostener liquidaciones contrarias al principio de neutralidad en el IVA.

siempre que, si se efectuasen para otro sujeto pasivo, se beneficiarían de las exenciones establecidas para las EIB. Por consiguiente, los requisitos a los que se condiciona la exención son que los bienes sean expedidos o transportados, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto donde se encuentren, pero en el interior de la Unión, y que esa transferencia se efectúe para ese mismo 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.

Subraya el TJUE que el tribunal que remite el asunto destaca que el vehículo adquirido por el empresario alemán fue afectado a su empresa ubicada en Alemania y posteriormente expedido a España para seguir utilizándolo con fines profesionales, es decir, que se cumplían los requisitos objetivos para la exención del IVA de la transferencia; aunque, no obstante, la Administración tributaria denegó esa exención invocando la falta de comunicación del NIF IVA.

El TJUE destaca que, con arreglo a su doctrina previa, corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las EIB, particularmente los medios de prueba que pueden presentar para acogerse a la exención. Además, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Añade que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si se supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplen.

En cuanto al caso concreto que se plantea, el TJUE manifiesta que la exigencia de comunicación de un NIF IVA es un requisito formal con respecto al derecho a la exención del IVA, tanto en las EIB (como ya declarara en Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR–NFJ048481–) como en la OA EIB (lo que es el pronunciamiento de la presente sentencia).

Afirma además el TJUE que, aunque facilitar el NIF IVA pruebe que se ha efectuado tal transferencia para las necesidades de la empresa de ese sujeto pasivo y, en consecuencia, que dicho sujeto pasivo actúa en su condición de tal en ese Estado miembro, la prueba de tal condición no puede depender siempre exclusivamente de que se facilite dicho número de identificación a efectos del IVA. Añade que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que define el concepto de «sujetos pasivos» no supedita dicha condición al hecho de que el interesado disponga de un número de identificación a efectos del IVA.

Por consiguiente, afirma el TJUE que la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una OA EIB únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Recuerda el TJUE que hay dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA: la participación deliberada en un fraude fiscal y cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales.

Ninguno de ellos concurre en este caso, ya que el tribunal que remite el caso afirma que no hay supuesto de fraude y que la Administración disponía de los datos necesarios para determinar que se cumplían los requisitos materiales de la exención.

Concluye el TJUE manifestando que el tribunal alemán que le remite el asunto ha interpretado de forma improcedente su jurisprudencia, particularmente el contenido de su Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR (NFJ048481). Afirma el tribunal que remite el asunto que, conforme a tal sentencia, la Sexta Directiva no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA 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. El tribunal remitente se pregunta si de ello deriva que cabe denegar la exención del IVA a un sujeto pasivo que, en una OA EIB, no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

Afirma el TJUE que no pretendió establecer tal regla general y que confirmó que, salvo los dos puntos ya referidos (fraude o imposibilidad de prueba), debe concederse la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales. Añade que la apreciación de que un sujeto pasivo, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, se refiere a la situación en la que se trata de saber si el sujeto pasivo participó en un fraude fiscal. De este modo, con dicha referencia lo que pretendió el TJUE declarar fue que podía excluirse la participación del proveedor en tal fraude.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. EXENCIÓN EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EIB

El artículo 25.Tres de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) prevé la exención de las OA EIB cuando les hubiera resultado aplicable la exención de las EIB si el destinatario fuese otro empresario o profesional. El artículo 25.Uno de la LIVA, por su parte, prevé la exención para las EIB siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España.
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

Resulta evidente, por tanto, que la problemática que se plantea en la sentencia que estamos analizando es de plena aplicación al caso español, que requiere para el empleo de la exención la identificación del destinatario, sea empresario o profesional, sea persona jurídica que no actúe como tal, identificación que se realiza mediante la comunicación del correspondiente NIF IVA.

El caso es, incluso, más acusado en España, en la medida en que se requiere no solo la identificación del destinatario de la operación, sino que además se exige que dicha identificación se produzca en un Estado miembro distinto de España.

Realmente, las dos exigencias de la LIVA resultan más que razonables. La aplicación del régimen de exención en EIB y OA EIB se condiciona a un doble requisito, la remisión de las mercancías (requisito objetivo); y la condición del adquirente, como empresario o profesional o como persona jurídica que no actúe como tal y que, además, haya optado por la tributación en destino o que haya superado el umbral fijado por el Estado miembro de destino que obligue a la tributación en destino (requisito subjetivo). Este requisito subjetivo limita el alcance de la tributación en los intercambios entre Estados miembros en la medida en que no sujeta a tributación, con carácter general, los intercambios que tengan como destinatarios a no empresarios ni profesionales.

La comunicación del NIF IVA va ligada a la segunda de las exigencias, por ser la forma de acreditar la condición de empresario o profesional o persona jurídica obligada a tributar en destino del destinatario de los bienes. Ciertamente, no es la única, pero es la más sencilla; y además es la forma de completar las obligaciones formales conexas al comercio intracomunitario que permiten una gestión ágil por las Administraciones de estas operaciones, nos referimos fundamentalmente a la declaración recapitulativa de determinadas operaciones intracomunitarias (modelo 349) en la que la imputación se realiza por NIF IVA, lo que es un medio seguro para verificar las operaciones realizadas y que permite un adecuado cruce de lo declarado y lo imputado por el proveedor comunitario.

Por otra parte, debemos recordar que también la propia normativa comunitaria utiliza la comunicación del NIF IVA como elemento esencial para acreditar la condición empresarial del destinatario de las operaciones. Así, el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, dispone que, para acreditar la condición de empresario o profesional del destinatario de los servicios, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo cuando le haya comunicado su NIF IVA. Ciertamente no es una prueba excluyente, pues el citado artículo 18 permite que el cliente que todavía no haya recibido un NIF IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado, puede considerarse como empresario o profesional si el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago. En todo caso, para un juicio completo sobre el mandato de este precepto, debe destacarse el apartado 2 del mismo artículo 18, que permite al prestador considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su NIF IVA, salvo que disponga de información que indique lo contrario.

También la exigencia adicional de que el NIF IVA atribuido en las EIB y en las OA EIB sea de un Estado miembro distinto de España, exigencia de carácter exclusivamente nacional, resulta a nuestro juicio lógica.

Piénsese que, como ya hemos indicado, la correcta gestión entre los distintos Estados de las operaciones se funda en la existencia de unas obligaciones formales de información que permiten a la Administración del territorio de origen de las mercancías conocer que las mismas se han eximido de tributación por haberse remitido con destino a un empresario o profesional y hacia otro Estado miembro. La Administración que recibe esta información debe cursarla con destino a otro Estado, que, si no es el de llegada de las mercancías, dispone de la facultad de gravar las operaciones como si fuera el lugar de llegada, salvo que se pruebe que han tributado en un Estado distinto (lo que es la previsión recogida en el art. 71.Dos LIVA). Por ello resulta lógico que España requiera que el NIF comunicado sea atribuido por una Administración distinta de la nuestra, para comunicar a dicha Administración la operación realizada.

A partir de cuánto hemos planteado hasta el momento, la pregunta que más claramente se nos asoma es si realmente debemos considerar que hay un incumplimiento en la normativa española y que debemos tener por no puesta la exigencia de comunicación del NIF IVA o si, por el contrario, mantiene su vigencia.

La respuesta, a nuestro juicio, no puede ser categórica, un rotundo sí o no a la existencia de incompatibilidad. El TJUE está contestando a una cuestión prejudicial, por lo que está interpretando la normativa comunitaria aplicable a un caso concreto; y las condiciones de ese caso concreto condicionan la interpretación a dar.

En el supuesto planteado ante el TJUE, el Tribunal Tributario de Múnich está indicando que el contribuyente era un empresario y que estaba acreditado que el vehículo que era objeto de remisión se había afectado a sus necesidades empresariales en Alemania y que, después de su remisión a España, el mismo había seguido utilizándolo con fines empresariales. Es decir, ante el TJUE no se está cuestionando la que denominábamos antes condición subjetiva de la exención, sino que se está cuestionando la utilización del NIF IVA como medio de prueba exclusivo de la condición empresarial. La respuesta del TJUE no deja de ser lógica y congruente con su propia doctrina.

La solución, a nuestro juicio, debe venir, por un lado, de una interpretación consonante con la normativa comunitaria, así como de una adecuada práctica administrativa. Evidentemente, en la medida en que haya quedado acreditada la condición de empresario y el destino empresarial de los bienes en destino, la exigencia de comunicación del NIF IVA resulta un medio formal de prueba sobre el requisito material subjetivo, que, como hemos destacado, ha quedado perfectamente probado. Ciertamente, en la mayoría de casos la prueba a aportar de la condición empresarial del destinatario de los bienes y servicios será el NIF IVA, y la Administración, ante el contribuyente que no haya aportado prueba de la condición empresarial del destinatario de los bienes, tendrá bastante prueba con la falta de un NIF IVA. Todo ello, interpretación coincidente con lo que propugna el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, al que antes nos referíamos.

La práctica administrativa, por otro lado, será fundamental, ya que no debe consagrar la exigencia legal de comunicación del NIF IVA al rango de prueba exclusiva de la condición em-

presarial, entrando a valorar otras pruebas alternativas que, eventualmente, puedan ofrecerse por el contribuyente que invoca la concurrencia de la exención.

En concreto deberá ser especialmente escrupulosa esta práctica administrativa en los supuestos de OA EIB, en la medida en que, no existiendo transmisión del poder de disposición, el destinatario de los bienes en el país de llegada es el propio expedidor, cuya condición empresarial no resultará controvertida, ya que se trata de un empresario o profesional cuya condición estará acreditada en el territorio de salida de los bienes.

### 3.2. EL IVA COMO IMPUESTO FORMAL

Existe en esta sentencia una cuestión subyacente que nos parece muy relevante y digna de una pequeña reflexión. Tradicionalmente se ha afirmado que el IVA es un tributo extremadamente formal. De hecho, la lectura de la LIVA puede atestiguar que, efectivamente, al menos en los planteamientos iniciales, así era.

Posiblemente los mayores avances en dirección contraria al afirmado rigor formal del IVA han venido desde la interpretación por el TJUE del principio de neutralidad del impuesto. Sentencias muy relevantes, como las de 14 de julio de 1988, asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87, Jeunehomme y EGI (NFJ000434); 5 de diciembre de 1996, asunto C-85/95, Reisdorf (NFJ004905); 15 de julio de 2010, asunto C-368/09, Pannon Gép (NFJ039260); u 8 de mayo de 2013, asunto C-271/12, Petroma Transports (NFJ050635), han permitido ir precisando al TJUE que las obligaciones formales a cumplir deben ser las estrictamente necesarias para obtener la finalidad de la correcta exacción del impuesto, pero nunca deben, por su número o exigencia, hacer excesivamente difícil o imposible el ejercicio de los derechos derivados de la normativa y, particularmente, apartar el impuesto de su finalidad real de gravar el valor añadido.

El límite se encuentra en los casos en los que la conducta del contribuyente sea reprobable o no permita la adecuada cuantificación del tributo, como señala el propio TJUE en la sentencia que ahora analizamos, cuando exista una participación consciente en un fraude fiscal o cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales. Otros ejemplos del rigor en estos casos, además de los citados por el TJUE, sería la reciente Sentencia, también del TJUE, de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone (NFJ063399), dictada en un supuesto de incumplimiento de las obligaciones formales más elementales en materia del IVA: falta de presentación de las declaraciones del impuesto, ausencia de registros fiscales y de facturas, lo que lleva al tribunal a afirmar que se trata de una conducta defraudatoria y que, por dichos incumplimientos, puede excluirse totalmente la deducibilidad del IVA soportado.

La conclusión que debe extraerse, a nuestro juicio, de este tipo de pronunciamientos es la existencia de una deseada «doble vara de medir»: el rigor formal debe proyectarse sobre el incumplidor, sea aquel que participa en operaciones en fraude o sea aquel que no ha llevado una mínima diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones; por el contrario, se debe levantar el excesivo rigor en relación con el contribuyente cumplidor, de forma que la Administración no debe acogerse a pequeños incumplimientos formales con la finalidad de sostener liquidaciones contrarias al principio de neutralidad en el IVA.