

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 9 de febrero de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 131 y 138 — Requisitos de exención de una entrega intracomunitaria — Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) — No inscripción del adquirente — Denegación de la exención — Procedencia»

En el asunto C-21/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (órgano administrativo de arbitraje), Portugal], mediante resolución de 30 de noviembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de enero de 2016, en el procedimiento entre

**Euro Tyre BV — Sucursal em Portugal**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera),**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. E. Juhász, Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, R. Campos Laires y M. Figueiredo, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. G. Braga da Cruz, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 131 y del

artículo 138, apartado 1, 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 2006, L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA») y del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Euro Tyre BV — Sucursal em Portugal (en lo sucesivo, «Euro Tyre») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal) en relación con la negativa de ésta a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) diversas operaciones que Euro Tyre calificó como entregas intracomunitarias de bienes.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

#### *Directiva sobre el IVA*

3 De conformidad con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Esta disposición considera como «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, precisando que será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

4 Con arreglo al artículo 131 de esta Directiva:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

5 El artículo 138, apartado 1, de la Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, 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.»

6 El artículo 213, apartado 1, de la Directiva dispone que:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración sea efectuada por vía electrónica.

7 El artículo 214, apartado 1, de la Directiva IVA enuncia:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9,

que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

[...]

*Reglamento (CE) n.º 1798/2003 y Reglamento (UE) n.º 904/2010*

8 Conforme al artículo 27, apartado 1, del 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 2003, L 264, p. 1):

«Cada Estado miembro mantendrá una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de las personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en dicho Estado miembro.»

9 El Reglamento n.º 1798/2003 fue derogado, con efecto a partir del 1 de enero de 2012, por el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1).

10 El artículo 17, apartado 1, de este último Reglamento dispone:

«Todo Estado miembro almacenará en un sistema electrónico la información siguiente:

a) la información que recoja de conformidad con el título XI, capítulo 6, de la Directiva [sobre el IVA];

b) los datos relativos a la identidad, la actividad, la forma jurídica y el domicilio de las personas a las que haya asignado un número de identificación a efectos del IVA, recogidos de conformidad con el artículo 213 de la Directiva [sobre el IVA], así como la fecha en que se asignó ese número;

[...]

*Derecho portugués*

11 El Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Régimen del IVA aplicable a las transacciones intracomunitarias; en lo sucesivo «RITI») transpone al Derecho portugués las disposiciones aplicables a las transacciones intracomunitarias en virtud de la Directiva sobre el IVA.

12 De conformidad con el artículo 14, letra a), del RITI, están exentas del IVA:

«las entregas de bienes realizadas por los sujetos pasivos a los que hace referencia el artículo 2, apartado 1, letra a), expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos desde el territorio nacional a otro Estado miembro con destino al adquirente, cuando éste sea una persona física o jurídica registrada a efectos del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro, que haya utilizado el número de identificación correspondiente para efectuar la

adquisición y que esté sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

13 Euro Tyre es una sucursal portuguesa de una sociedad neerlandesa, Euro Tyre BV. Ejerce una actividad de importación, exportación y comercialización de neumáticos de diferentes marcas con minoristas establecidos en Portugal y en España. En el mercado español realiza sus ventas en parte directamente y en parte a través de un distribuidor, Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 El litigio principal versa sobre algunas de las ventas que realizó a Euro Tyre Distribución de Neumáticos durante el período comprendido entre 2010 y 2012. Cuando se realizaron tales ventas, esta última tenía asignado un número de identificación a efectos del IVA en España; en cambio, aún no estaba sujeta en dicho Estado miembro al régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias ni registrada en el sistema de intercambio de información sobre el IVA (en lo sucesivo, «sistema VIES»). La Administración tributaria española no le concedió el estatuto de operador intracomunitario hasta el 19 de marzo de 2013, como consecuencia de lo cual fue registrada en este sistema, con efectos a partir del 1 de julio de 2012.

15 Euro Tyre declaró las ventas mencionadas como entregas intracomunitarias exentas conforme al artículo 14, letra a), del RITI.

16 A raíz de una inspección relativa a los años 2010 a 2012, la Inspeção Tributária (Inspección Tributaria, Portugal) consideró que no se cumplían los requisitos de exención establecidos en el artículo 14, letra a), del RITI, dado que en el momento en que se efectuaron las ventas en cuestión, Euro Tyre Distribución de Neumáticos no estaba inscrita ni en el Registro de operadores intracomunitarios en España ni en el sistema VIES.

17 A su vez, la Administración Tributaria y Aduanera rectificó el importe del IVA adeudado por Euro Tyre correspondiente a los años 2010 a 2012, al que debían sumarse los intereses de demora.

18 Euro Tyre impugnó las rectificaciones efectuadas. Al haber sido desestimados el recurso de reposición y el recurso de alzada interpuestos, sometió el asunto al conocimiento del órgano jurisdiccional remitente. Alegó ante éste que el requisito previsto en el artículo 14, letra a), del RITI, con arreglo al cual el adquirente debe estar sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y constar inscrito en el sistema VIES, resulta de la transposición incorrecta de la Directiva sobre el IVA. Sostiene que tal requisito no figura en el artículo 138 de esta Directiva y, a lo sumo, constituye una exigencia de carácter formal que impone únicamente la República Portuguesa.

19 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la exención aplicable a las entregas intracomunitarias que establece el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA puede supeditarse al requisito de que el adquirente que tenga establecida su sede en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o el transporte de los bienes esté inscrito en el correspondiente registro de operadores intracomunitarios en el primer Estado y figure en el sistema VIES.

20 A tal respecto, dicho órgano jurisdiccional señala que, desde junio de 2010, Euro Tyre Distribución de Neumáticos había obtenido un número de identificación a efectos del IVA en España para las operaciones nacionales, que figuraba en todas las facturas relativas a las ventas en cuestión y en los estados de cuentas correspondientes. En cambio, en el momento de dichas

ventas, esta sociedad, obligada al pago del IVA, no estaba sujeta a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias y no figuraba en el sistema VIES. Euro Tyre tenía conocimiento de ello, pero esperaba que la Administración Tributaria española concediera a Euro Tyre Distribución de Neumáticos el estatuto de operador intracomunitario con efectos retroactivos. Por otro lado, la Administración Tributaria portuguesa consideró que en este caso no existía ni fraude ni evasión fiscal por parte de Euro Tyre.

21 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (órgano de arbitraje administrativo), Portugal] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

« 1) ¿Deben interpretarse el artículo 131 y el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que, en relación con la entrega intracomunitaria de bienes, se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA al transmitente de un bien con domicilio en ese Estado miembro por el hecho de que el adquirente, con domicilio en otro Estado miembro, no se encuentre registrado en el sistema VIES [Sistema de intercambio de información sobre el IVA] ni esté sujeto en ese país a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, aun cuando en el momento de la transmisión disponga de un número de identificación válido a efectos del IVA en ese otro Estado miembro, número éste que se utilizó en las facturas de las transacciones, cuando concurren los requisitos materiales acumulativos para una entrega intracomunitaria de bienes, es decir, cuando el derecho a disponer del bien en calidad de propietario haya sido transmitido al adquirente y cuando el proveedor acredite que el bien fue expedido o transportado a otro Estado miembro y que, a raíz de tal expedición o transporte, el mismo bien abandonó físicamente el territorio del Estado miembro de partida con destino a un adquirente sujeto pasivo o persona jurídica que actúe como tal en un Estado miembro distinto del Estado de partida de los bienes?

2) ¿Se opone el principio de proporcionalidad a que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se interprete en el sentido de que procede denegar la exención en un supuesto en el que un transmitente con domicilio en un Estado miembro tenga conocimiento de que el adquirente, con domicilio en otro Estado miembro, pese a ser titular en ese otro Estado miembro de un número de identificación válido a efectos del IVA, no se encuentra registrado en el sistema VIES ni está sujeto en ese país a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, pero tiene la expectativa de que se le conceda el registro como operador intracomunitario con efectos retroactivos?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

22 Mediante las cuestiones planteadas, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 131 y el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA de una entrega intracomunitaria por el hecho de que en el momento en que ésta tiene lugar el adquirente, domiciliado en el Estado miembro de destino y titular de un número de identificación a efectos del IVA válido para las operaciones realizadas en ese Estado, no se encuentre registrado en el sistema VIES ni esté sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias. Asimismo, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, interpretado a la luz del principio de proporcionalidad, se opone a tal denegación en el supuesto de que el vendedor conozca las circunstancias de la aplicación del IVA que caracterizan la situación del adquirente y tenga la expectativa de que, en un momento posterior, éste obtenga el registro como operador intracomunitario con efectos retroactivos.

23 De entrada, se ha de recordar que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA

establece la obligación para los Estados miembros de eximir las entregas de bienes que cumplan los requisitos enumerados en dicho artículo (sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, apartado 46).

24 En virtud de esta disposición, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Unión Europea, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, 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.

25 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exención de la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer del bien en calidad de propietario y el vendedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 31 y jurisprudencia citada).

26 En el presente asunto, de los datos que figuran en la resolución de remisión prejudicial resulta que las cuestiones planteadas se basan en la premisa de que concurrían los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. La exención del IVA se denegó por el único motivo de que en el momento en que se efectuaron las ventas consideradas en el litigio principal, el adquirente no estaba dado de alta en el Registro de operadores intracomunitarios en España ni registrado en el sistema VIES. Sólo disponía en este Estado miembro de un número de identificación a efectos del IVA válido para las operaciones realizadas en su territorio y no para las operaciones intracomunitarias.

27 A este respecto, cabe señalar que no hay duda de que en el régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión, la identificación de los sujetos pasivos del IVA mediante números individuales tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 57, y de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, apartado 19). En efecto, el artículo 214, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA impone a los Estados miembros la obligación de adoptar las medidas necesarias para que sean identificados con un número individual, en particular, los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias.

28 Tampoco hay duda de que la inclusión en el sistema VIES de los sujetos pasivos que realizan operaciones intracomunitarias sea relevante en este contexto. Dicho sistema tiene por objeto permitir que los operadores verifiquen el número de identificación a efectos del IVA de aquellos con quienes mantengan relaciones comerciales y que las administraciones tributarias nacionales controlen las operaciones intracomunitarias y detecten posibles irregularidades. Así pues, dicho sistema responde a la exigencia, prevista en el artículo 27 del Reglamento n.º 1798/2003 y, a partir del 1 de enero de 2012, en el artículo 17 del Reglamento n.º 904/2010, de que los Estados miembros mantengan una base de datos electrónica que incluya un registro de las personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA.

29 No obstante, ni el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionan, entre los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria enumerados de manera exhaustiva, la obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 59) ni tampoco su obligación de figurar en el registro de operadores intracomunitarios y en el sistema VIES.

30 En contra de lo que, en esencia, alegaron los gobiernos portugués y polaco ante el Tribunal de Justicia, no cabe deducir tales obligaciones del requisito de que el adquirente tiene que ser un sujeto pasivo que actúe como tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 40).

31 En efecto, la definición de sujeto pasivo, enunciada en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, contempla únicamente a una persona que cumple, de un modo independiente y en cualquier lugar, una actividad económica, con independencia de los objetivos o de los resultados de tal actividad, sin supeditar dicha condición al hecho de que esa persona disponga de un número de identificación a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 49 y jurisprudencia citada), en su caso específico para la realización de operaciones intracomunitarias, o que dicha persona esté registrada en el sistema VIES. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 49 y jurisprudencia citada).

32 Por consiguiente, ni la obtención por parte del adquirente de un número de identificación a efectos del IVA válido para la realización de operaciones intracomunitarias ni su registro en el sistema VIES constituyen requisitos materiales para la exención del IVA de una entrega intracomunitaria. No se trata sino de requisitos formales, que no pueden poner en tela de juicio el derecho del vendedor a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 60; de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 51, y de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, apartado 40).

33 A este respecto, cabe recordar que, a falta de una disposición concreta en la Directiva sobre el IVA en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta Directiva, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las entregas intracomunitarias de bienes para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión (véanse las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, apartado 36 y jurisprudencia citada, y de 9 de octubre de 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, apartado 27).

34 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si 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 éstos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 37 y jurisprudencia citada).

35 Pues bien, por lo que respecta a las características objetivas de una entrega intracomunitaria, de los apartados 23 a 25 de la presente sentencia se desprende que, si una entrega de bienes cumple los requisitos establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, esa entrega está exenta del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 38 y jurisprudencia citada).

36 De ello resulta que 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 (sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 39).

37 Así pues, en principio, la Administración de un Estado miembro no puede denegar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que el adquirente no figure en el sistema VIES ni esté sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias.

38 Asimismo, procede señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sólo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 43).

39 Por una parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (véase la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 44 y jurisprudencia citada).

40 A tal respecto, se ha de señalar que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 48 y jurisprudencia citada). Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención del IVA (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54).



41 En el presente asunto, la sola circunstancia, señalada por el órgano jurisdiccional remitente, de que el vendedor conociera que en el momento de las operaciones de que se trata el adquirente no estaba registrado en el sistema VIES ni estaba sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias, por un lado, y de que tuviera la expectativa de que en un momento posterior el adquirente obtendría el registro como operador intracomunitario con efectos retroactivos, por otro lado, no permite que la Administración tributaria nacional deniegue la exención del IVA. En efecto, de los autos transmitidos por el órgano jurisdiccional remitente se desprende, tal como se indica en el anterior apartado 20, que no existía fraude ni evasión fiscal por parte de Euro Tyre.

42 Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 46 y jurisprudencia citada).

43 En el asunto que nos ocupa, tal como se desprende, en sustancia, del apartado 26 de la presente sentencia, las cuestiones planteadas se basan en la premisa de que concurrían los requisitos materiales constitutivos de una entrega intracomunitaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA. A tal respecto, ha de señalarse que de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no resulta que el incumplimiento del requisito de forma en cuestión en el litigio principal sea suficiente para rebatirla. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente llevar a cabo las comprobaciones necesarias sobre este particular.

44 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 131 y el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que, en el momento de dicha entrega, el adquirente, con domicilio en el territorio del Estado miembro de destino y titular de un número de identificación a efectos del IVA válido para las operaciones en este Estado, no se encuentre registrado en el sistema VIES ni esté sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias, aun cuando no exista ningún indicio serio de fraude y se haya acreditado que concurren los requisitos materiales exigibles para la exención. En este caso, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, interpretado a la luz del principio de proporcionalidad, también se opone a que se deniegue tal exención en el supuesto de que el vendedor conozca las circunstancias de la aplicación del IVA que caracterizan la situación del adquirente y tenga la expectativa de que, en un momento posterior, éste obtenga el registro como operador intracomunitario con efectos retroactivos.

## **Costas**

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

**El artículo 131 y el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que, en el momento de dicha entrega, el adquirente, domiciliado en el territorio del Estado miembro de destino y titular de un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido válido para las**

**operaciones en dicho Estado, no se encuentre registrado en el sistema de intercambio de información sobre el IVA ni esté sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias, aun cuando no exista ningún indicio serio de fraude y se haya acreditado que concurren los requisitos materiales exigibles para la exención. En este caso, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, interpretado a la luz del principio de proporcionalidad, también se opone a que se deniegue tal exención en el supuesto de que el vendedor conozca las circunstancias de la aplicación del IVA que caracterizan la situación del adquirente y tenga la expectativa de que, en un momento posterior, éste obtenga el registro como operador intracomunitario con efectos retroactivos.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.