

Sentencia del tribunal de justicia de La Unión Europea (Sala Segunda) de 16 de diciembre de 2010

Asunto: C-430/09

Partes: *Euro Tyre Holding BV y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Exención de las entregas de mercancías expedidas o transportadas en el interior de la Unión – Entregas sucesivas de las mismas mercancías que dan lugar a una única expedición o a un solo transporte intracomunitario»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Euro Tyre Holding BV (en adelante, ETH) es una sociedad holandesa cuya actividad comercial consiste en el suministro de piezas de recambio para coches automóviles y otros vehículos. En el período comprendido entre el 1 de octubre de 1997 y el 31 de enero de 1999 vendió varias partidas de neumáticos, con la condición de entrega “en almacén”, a dos sociedades establecidas en Bélgica, Miroco BVBA y VBS BVBA (en adelante, Miroco y VBS). Esta condición de entrega, implicaba que ETH debía entregar las mercancías en su almacén situado en Holanda y que el transporte desde el almacén debía efectuarse por cuenta y riesgo de los compradores. Al celebrarse los contratos de compraventa, dichos compradores indicaron a ETH que las mercancías serían transportadas a Bélgica.

ETH no repercutió IVA a los compradores, que habían abonado el precio por anticipado. Con carácter previo a la entrega de las mercancías, los compradores las revendieron, cada uno por su cuenta, a Banden Decof NV (en adelante, Decof), sociedad domiciliada en Bélgica, estableciéndose como condición de entrega que el transporte de las mercancías hasta el establecimiento de Decof se efectuara por cuenta y riesgo de Miroco o, en su caso, de VBS.

Las mercancías fueron recogidas en el almacén de ETH en los Países Bajos por un representante de Miroco o de VBS, y fueron transportadas directamente al establecimiento de Decof en Bélgica en un camión con conductor puesto a disposición de dichas sociedades, a título oneroso, por Decof. Cada vez que iba a recoger las mercancías, el conductor entregaba a ETH una declaración, firmada por él, de que las mercancías se transportaban a Bélgica. Posteriormente, ETH fue informada de que las mercancías no habían sido transportadas con destino a los compradores. ETH no intervino en el transporte.

Como consecuencia de una inspección efectuada a ETH en 1999, las autoridades fiscales de los Países Bajos rechazaron la posibilidad de calificar las entregas realizadas como operaciones intracomunitarias exentas y liquidaron el IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1998 y el mes de enero de 1999.

ETH recurrió estas liquidaciones, en primera instancia, ante el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* y ulteriormente ante el *Hoge Raad der Nederlanden*, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

A la luz del artículo 28 *quater*, parte A, inicio y letra a), de la Sexta Directiva IVA, así como del artículo 8, apartado 1, letras a) y b), del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y del artículo 28 *ter*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva, en el supuesto de dos entregas consecutivas de la misma mercancía entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, en las que sólo hay una única expedición intracomunitaria o un solo transporte intracomunitario, ¿cómo procede determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario cuando es efectuado por la persona o por cuenta de la persona que tiene tanto la condición de comprador en la primera entrega como la de vendedor en la segunda entrega?

2. Comentario

Como es sabido, el artículo 25. uno de la Ley del IVA condiciona la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, por una parte, a que el adquirente tenga la condición de empresario o profesional identificado a efectos del impuesto en otro Estado miembro y, por otra, a que se verifique el transporte de las mercancías con destino a otro Estado miembro.

Por lo que se refiere al segundo de los requisitos señalados, el Tribunal de Justicia declaró en el caso EMAG⁵ que, cuando se producen varias entregas sucesivas de una misma mercancía, existiendo una única expedición intracomunitaria, el transporte puede imputarse exclusivamente a una de las entregas realizadas. Así pues, la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes beneficiará a una sola de las operaciones, con la consiguiente sujeción de la adquisición intracomunitaria de bienes en destino.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal en la citada sentencia, cabrá atribuir naturaleza intracomunitaria únicamente a la operación a la que se vincule el transporte. De donde se extrae que las operaciones relacionadas con la anterior, que podrán ser previas o posteriores a aquélla, darán lugar a entregas interiores que, salvo que se benefician de la aplicación de las exenciones previstas por el artículo 20 de la Ley del IVA, determinarán la repercusión del impuesto al adquirente.

Por lo que se refiere a la determinación de la operación intracomunitaria que resulta exenta, la sentencia dictada en el caso *Euro Tyre Holding*, tras recordar que a estos efectos es preciso apreciar globalmente todas las circunstancias del caso, analiza diversos indicios o criterios encaminados a determinar a cuál de las diferentes transmisiones del poder disposición, que tienen lugar en el seno de las operaciones intracomunitarias en cadena, cabe aplicar la exención.

En este sentido, se considera que el transporte no deberá vincularse necesariamente a la operación realizada por el propietario que asume los costes del mismo. Tampoco el hecho de que las mercancías se transporten a un destino distinto de las instalaciones del primer adquirente permite excluir la aplicación de la exención a esa entrega, careciendo de pertinencia a este respecto la dirección en la que finalice el transporte. A raíz de lo anterior, se concluye que, cuando el primer adquirente de la mercancía manifiesta al vendedor su intención transportarla a un tercer Estado, aportando una identificación a efectos del IVA expedida por otro Estado, el transporte debe imputarse a esta primera entrega. Por el contrario, la exención vinculada a la entrega intracomunitaria se imputará a la segunda transmisión de los bienes en el

5 STJCE de 6 de abril de 2006, EMAG, C-245/04.

supuesto de que la puesta a disposición de los bienes al último adquirente se hubiese realizado en el país de origen de la mercancía.

3. Fallo

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

Cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega –al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva–, ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

En circunstancias como las del asunto principal, en las que el primer adquirente, que obtuvo el poder de disponer del bien en calidad de propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, manifiesta su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien en calidad de propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si este requisito se cumple en el litigio del que conoce.

