



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Nuria Puebla Agramunt

Dra. en Derecho. Miembro de la AEDAF.

Profesora de Derecho financiero y tributario Universidad de Vigo

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de abril de 2006

■ **Asunto:** C-245/04

■ **Partes:** EMAG Handel Eder OHG y Finanzlandesdirektion für Kärnten

■ **Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Expedición o transporte intracomunitario de bienes – Entregas – Adquisiciones intracomunitarias de bienes – Operaciones en cadena – Lugar de las operaciones»

I. Comentario

La sentencia de referencia responde a una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial austríaco ante la duda, a su entender no resuelta en el texto de la Directiva, de dónde se considera realizada una entrega de bienes que ha sido objeto de una única expedición o transporte, pero de dos transmisiones.

En efecto, la Sexta Directiva no resuelve explícitamente el problema que se plantea en el caso que comentamos. La adquisición intracomunitaria es un hecho imponible que nació de un régimen transitorio, ideado para lograr la tributación en el lugar del consumo final de los bienes, y que surgió porque la abolición de las fronteras, gravámenes a la importación y desgravaciones a la exportación a los intercambios entre los Estados miembros, desde el 1 de enero de 1993, no había conllevado las condiciones necesarias para implantar el IVA con base en el principio de imposición en origen.

Como es sabido, el hecho imponible en la adquisición intracomunitaria de bienes consiste en la obtención del poder de disposición sobre bienes que sean expedidos o transportados desde otro Estado miembro. El mecanismo de las adquisiciones intracomunitarias consiste en que son hecho imponible, sujeto y no exento, en el Estado de llegada de la expedición, lo que implica que la entrega en el Estado de partida de dicha expedición está exenta. El mecanismo se completa con el derecho a la deducción que se permite al sujeto pasivo que realiza la entrega exenta. De esta manera, es el adquirente de esta operación el que ingresa el impuesto en el Estado de llegada de la expedición, lo que conlleva que el ingreso del tributo tiene lugar en el Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes.

Para que una operación sea calificada como adquisición "intracomunitaria" es imprescindible por tanto, el transporte, no siendo importante si éste es realizado por el adquirente, por el vendedor o por un tercero por cuenta de ambos. De hecho, no existe en la terminología de la Directiva el término "entrega intracomunitaria" para distinguirlo de la "entrega interior", sino que el texto de la Directiva habla de entregas que son objeto de expedición o transporte y entregas que no lo son.

El Tribunal responde a la cuestión planteada aplicando la lógica del mecanismo de este hecho imponible y apelando a la simplificación. Argumenta la sentencia:

En primer lugar, considerar que, en casos como éste de entregas sucesivas, estamos ante dos entregas, es ilógico y contrario al sistema del régimen transitorio. Ilógico porque si hay dos entregas sucesivas, lo lógico es pensar que una se produce después de la otra, luego si con el único desplazamiento ya se ha llevado el bien a su destino, no podemos considerar que la segunda entrega tiene lugar en el Estado de partida, pues los bienes ya han llegado al Estado de destino cuando la segunda entrega se produce.

En segundo lugar, la solución de considerar que sólo una de las entregas está exenta garantiza la delimitación de la soberanía fiscal de los Estados afectados, porque si imputamos el único desplazamiento a una sola de las entregas sucesivas, conseguimos el objetivo querido por la Directiva, esto es, que el impuesto se ingrese en el lugar donde tiene lugar el consumo final de los bienes.

A mayor abundamiento, pretender que con un solo desplazamiento se dé cobertura a dos entregas sucesivas, supone vaciar de contenido el artículo 17, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva, pues no tendría sentido contemplar la deducción de un IVA que no se habría soportado por tratarse de una operación exenta.

Y por último, el Tribunal llama la atención sobre una cuestión de no poca relevancia: si se está trabajando para la implementación y mejora de los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones fiscales, a fin de que sean efectivos y útiles, y con la intención de que se utilicen cada vez más por los Estados miembros, ¿qué sentido tendría

multiplicar el número de intercambios de información y complicar el tratamiento de estas operaciones, si la solución puede ser mucho más sencilla?

2. Antecedentes

La cuestión que se plantea el órgano judicial es dónde se considera realizada una entrega de bienes que ha sido objeto de una única expedición o transporte, pero de dos transmisiones. La situación, en síntesis, es la siguiente:

- EMAG compra metales a K.
- K compra a su vez esos metales de sus proveedores italianos y holandeses.
- Los bienes son enviados directamente a EMAG por dichos proveedores, a los que EMAG dice no conocer.
- K, considerando que la venta que realiza a EMAD es una entrega interior, factura a EMAD, incrementando el precio en el importe del IVA austríaco.
- Por su parte, EMAD solicita la deducción del impuesto soportado. A su juicio, no le es aplicable la norma sobre determinación del lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias, pues no había sido ella quien había ordenado el transporte. Entiende que ha recibido una entrega interior realizada por K, por lo que es correcto que se le haya repercutido IVA austríaco que él pretende ahora deducir.
- El Finanzamt considera que el IVA está indebidamente facturado por K y deniega su deducción.
- El órgano jurisdiccional indica que se han realizado dos entregas distintas mediante un sólo desplazamiento físico de los bienes. Y considera que el lugar de la primera entrega, realizada por los proveedores italianos o neerlandeses en beneficio de K, es claro que se sitúa en el lugar en el que comienza la expedición o transporte de los bienes, es decir en Italia o en los Países Bajos. En cambio, se pregunta cuál es el lugar de la segunda entrega efectuada por K en beneficio de EMAG.
- El órgano jurisdiccional estima que la redacción del artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva no resuelve este dilema y decide suspender el procedimiento para que el TJCE lo aclare.

3. Cuestiones planteadas

El Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la [...] Sexta Directiva [...], de modo que el lugar en el que comienza la expedición o el transporte también es determinante cuando varios empresarios celebren una operación de entrega

sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

2) ¿Puede considerarse que varias entregas constituyen entregas intracomunitarias exentas cuando varios empresarios celebren una operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar en el que comienza la segunda entrega es el lugar efectivo del que parte el bien o el lugar en el que finaliza la primera entrega?

4) Para responder a las cuestiones 1 a 3, ¿es relevante el hecho de quién tiene el poder de disposición sobre el bien durante el desplazamiento de las mercancías?»

4. Fallo

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

1) Cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al 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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995.

Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor; adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

2) Únicamente el lugar de la entrega que da lugar a expedición o a transporte intracomunitario de bienes se determina de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada; dicho lugar se considerará situado en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. El lugar de la otra entrega se determinará de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la misma Directiva y se considerará situado bien en el Estado miembro de partida, bien en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, según que dicha entrega sea la primera o la segunda de las dos entregas sucesivas.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre las cuestiones segunda y cuarta

El tribunal examina ambas conjuntamente, pues en esencia la pregunta es si cuando hay dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes (a título oneroso y entre sujetos pasivos que actúan como tales) que dan lugar a una única expedición intracomunitaria, estamos ante dos entregas exentas. Para ello se cuestiona si es pertinente saber quién de los intervinientes en la cadena tiene el poder de disposición.

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

33, 34, 35 y 36. En una situación como la examinada en el litigio principal, las dos entregas sucesivas sólo podrían estar exentas con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva si el único desplazamiento intracomunitario de los bienes se imputara a las dos entregas a la vez. Si fuera así, las consecuencias serían las siguientes:

Por un lado, el primer vendedor realizaría una primera entrega consumada, con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes. Esta primera entrega llevaría aparejada una primera adquisición intracomunitaria realizada por el adquirente intermedio y consumada, de conformidad con el artículo 28 ter, parte A, apartado 1, en el Estado miembro de destino de la citada expedición o del citado transporte.

Por otro lado, el adquirente intermedio efectuaría por su parte una segunda entrega consumada igualmente, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro de partida; esta segunda entrega llevaría aparejada a su vez una segunda adquisición intracomunitaria realizada por el segundo adquirente y consumada en el Estado miembro de llegada.

37 Un encadenamiento de esta índole sería a la vez ilógico y contrario al sistema del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, tal y como se describe en los apartados 26 a 31 de la presente sentencia.

38 En primer lugar, aun cuando dos entregas sucesivas sólo den lugar a un único desplazamiento de bienes, debe considerarse que se han sucedido en el tiempo. En efecto, el adquirente intermedio sólo puede transmitir al segundo adquirente el poder de disposición sobre el bien con las facultades atribuidas a su propietario si previamente lo ha recibido del primer vendedor y, por tanto, la segunda entrega únicamente puede tener lugar una vez se haya realizado la primera.

39 Dado que se considera que el lugar de adquisición de los bienes por el adquirente intermedio se sitúa en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de estos bienes, sería contrario a toda lógica considerar que este sujeto pasivo pro-

cede a la entrega subsiguiente de los mismos bienes a partir del Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte.

- 40 En segundo lugar, la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva en el sentido de que el único desplazamiento intracomunitario de bienes se imputa a una de las dos entregas sucesivas permite alcanzar de manera simple el objetivo perseguido por el régimen transitorio previsto en el título XVI bis de dicha Directiva, a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. Esta transmisión se garantiza, en efecto, en el momento de la única operación que da lugar a un desplazamiento intracomunitario de bienes, por la aplicación del artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero (exención, por el Estado miembro de partida, de la entrega que da lugar a la expedición o transporte intracomunitario), en relación con el artículo 17, apartado 3, letra b), en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1 (deducción o devolución, por el Estado miembro de partida, del IVA debido o pagado en ese Estado miembro), y con el artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero (tributación exigida por el Estado miembro de llegada sobre la adquisición intracomunitaria), de la Sexta Directiva. Este mecanismo garantiza una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados.
- 41 En cambio, las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva no pueden interpretarse en el sentido de que el único desplazamiento intracomunitario de bienes deba imputarse a dos entregas sucesivas a la vez.
- 42 En efecto, calificar la segunda operación de intracomunitaria imputándole igualmente el único desplazamiento intracomunitario de bienes no es adecuado para garantizar la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados, porque dicha transmisión ya se ha realizado como consecuencia de la primera operación, como se ha subrayado en el apartado 40 de la presente sentencia.
- 43 Además, procede señalar que, si el único desplazamiento intracomunitario de bienes se imputara a dos entregas sucesivas, el artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1, de la misma Directiva, que constituye una disposición esencial de este régimen a efectos de la transmisión del ingreso fiscal, quedaría sin objeto en lo que se refiere a la segunda entrega realizada por el adquirente intermedio, ya que, en la lógica de esta hipótesis, éste no habría soportado IVA en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes.
- 44 Por otro lado, con el fin de prevenir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1) –sustituido, a partir del 1 de enero de 2004, por el Reglamento (CE) n° 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° 218/92 (DO L 264, p. 1) –, estableció un sistema común de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

Por ello, la interpretación a que se hace referencia en el apartado 41 de la presente sentencia tendría por efecto multiplicar el número de casos en los que se requiere tal intercambio de información y, por tanto, complicaría el tratamiento de las operaciones de que se trata por las autoridades fiscales competentes.

- 45 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y cuarta que, cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor; adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

Sobre la primera cuestión:

- 46 Con carácter preliminar, debe destacarse que, en lo que se refiere a la determinación del lugar en el que se considera que se consuma una entrega, la Sexta Directiva no distingue entre entregas «intracomunitarias» y entregas «internas». El artículo 8, apartado 1, de dicha Directiva distingue únicamente las entregas que dan lugar a la expedición o al transporte de bienes [letra a)], de las que no dan lugar a la expedición o transporte de bienes [letra b)] (...).
- 47 De la respuesta a la segunda y cuarta cuestión resulta que, en una situación como la examinada en el litigio principal, el único desplazamiento intracomunitario de bienes sólo puede imputarse a una de las dos entregas sucesivas.
- 48 De conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considerará que el lugar en que esta entrega se consuma es el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes.
- 49 Al no dar lugar a expedición o transporte, la otra entrega se considerará consumada, conforme al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en el lugar en el que los bienes se hallen en el momento de dicha entrega.
- 50 Si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes, y que tiene, por tanto, como corolario una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, es la primera de las dos entregas sucesivas, la segunda entrega se considerará consumada en el lugar de la adquisición intracomunitaria que la precede, es decir, en el Estado miembro de llegada. A la inversa, si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes es la segunda de las dos entregas sucesivas, la primera entrega, que se supone realizada antes de la expedición o el transporte de los bienes, se considerará consumada en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. ■