



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti
Abogado. Miembro de la AEDAF

Nota:

Los comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia se realizan en base al texto literal de las mismas, reproduciéndose en estas páginas sólo los aspectos que, a juicio del coordinador de la sección, se consideran de mayor interés.

Quien desee profundizar más en cada una de las sentencias puede encontrar los textos íntegros en la Revista Interactiva de la AEDAF (en el primer número de cada mes se reproducen las sentencias del mes anterior) o en la propia página del Tribunal en Internet.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 27 de mayo de 2004

■ **Asunto C-68/03**

■ **Partes:** Staatssecretaris van Financiën y D. Lipjes

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 28 ter, parte E, apartado 3
– Servicios de mediación – Lugar de realización de la prestación.

I. Comentario

Con motivo de la aplicación del art. 28 ter, parte E, apartado 3 de la Sexta Directiva, que determina el lugar del hecho imponible en los servicios de mediación en las operaciones intracomunitarias, se planteó una primera cuestión de si esta norma sólo se aplicaba cuando los destinatarios del servicio son sujetos pasivos del IVA, o cuando se trata de una persona jurídica no sometida al impuesto en el sentido del art. 28 bis (que regula el ámbito de aplicaciones de las adquisiciones intracomunitarias).

El Tribunal entendió que no era necesario que el destinatario del servicio fuera un sujeto pasivo del impuesto, puesto que el tenor del artículo citado es muy claro, al prever una excepción expresa a las disposiciones generales para la categoría de las operaciones de

mediación, sin distinguir en función de las partes del contrato base. No hay ninguna razón para apartarse de dicha regla cuando el contrato base es una operación no sujeta a IVA. Y este argumento se reitera en los distintos considerandos de la Sentencia.

La segunda cuestión era la de si con arreglo al art. 28 ter citado, el lugar de la prestación del servicio de mediación de una compraventa entre particulares sería el lugar de la transacción, como si fuese una entrega o un servicio prestado por un sujeto pasivo en el sentido del art. 8 de la Directiva (que se refiere al lugar de las entregas de bienes).

En consecuencia procede responder —dice la Sentencia— que cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del art. 28 ter, parte E, apartado 3 de la Sexta Directiva, es preciso, para determinar el lugar en que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a la disposición del citado artículo 28 ter en sus partes A y B. (La parte A que se refiere al lugar de la adquisición y entrega extracomunitarias de bienes, cuya regla general es la del lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición con destino al adquirente.)

En definitiva, esta Sentencia declara que la aplicación del art. 28 ter, parte E, apartado 3, referente al lugar donde se prestan los servicios de mediación, no exige que la parte objeto de este contrato sean sujetos pasivos, con lo cual se aclara el contenido de su aplicación y, por otra parte, que si el contrato es entre particulares para determinar el lugar del servicio de mediación, habría que remitir al lugar de la adquisición y entrega de bienes que se regula en los apartados A y B) del citado artículo 28 ter.

Legislación española

En el derecho español el lugar de la realización de las operaciones intracomunitarias se regula en los artículos 71 a 74 de la Ley 37/92 sobre el IVA, que determina en qué supuestos las operaciones intracomunitarias se hayan sujetas al impuesto en el ámbito de su aplicación.

2. Antecedentes

1. Mediante resolución de 14 de febrero de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de febrero siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 28ter de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën y el Sr. Lipjes en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los servicios de mediación que el Sr. Lipjes realizó en Francia.

Litigio principal, marco jurídico y cuestiones prejudiciales

3. El Sr. Lipjes, que reside en los Países Bajos, se dedica con carácter profesional a la compraventa de barcos de recreo de ocasión y a la mediación en la compraventa de yates. En 1996 y 1997, intervino en dos ocasiones en la adquisición de sendos yates situados en Francia, aparentemente, en ambos casos, por cuenta de un comprador particular residente en los Países Bajos, mientras que el vendedor era un particular residente en Francia. El Sr. Lipjes no declaró el IVA correspondiente a dichas operaciones de mediación ni en los Países Bajos ni en Francia.

4. A raíz de un examen contable, los servicios tributarios neerlandeses sometieron *a posteriori* esas prestaciones de servicios al IVA. El Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Bajos), que conocía del asunto, estimó que, habida cuenta del lugar en el que estaban situados los yates en el momento de la venta, los servicios de mediación no se habían realizado en los Países Bajos y que el Sr. Lipjes tenía derecho, por tanto, a no declarar el IVA en dicho Estado miembro.

5. El Gerechtshof se basó así en el artículo 6a, apartado 3, letra c), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, 329) en su versión resultante de la Ley de 24 de diciembre de 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Esta disposición corresponde al artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que prevé, respecto a las operaciones intracomunitarias:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considerará que el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en operaciones no comprendidas en los apartados 1 y 2 ni en el artículo 9, apartado 2, letra e), es el lugar en que se efectúan estas operaciones.

Sin embargo, cuando el destinatario esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se realizan dichas operaciones, el lugar de la prestación efectuada por el intermediario se considerará situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido al destinatario el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio por el intermediario.»

6. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, al que dicha disposición establece una excepción, determina en principio como lugar de la prestación de un servicio el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

7. El Gerechtshof consideró que, dado que los yates se encontraban en Francia y que el lugar donde se habían realizado las operaciones de mediación estaba situado en ese mismo Estado miembro, no debía aplicarse la disposición general, sino la disposición que establece la excepción para las operaciones intracomunitarias, de la que resulta que el Reino de los Países Bajos no tiene derecho a someter dichas operaciones al IVA.

8. El Staatssecretaris van Financiën interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden. Alega que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva así como la disposición nacional correspondiente deben interpretarse de manera restrictiva en el sentido de que el término «operaciones» sólo engloba las prestaciones de servicios de mediación si el contrato de base, a saber un contrato de entrega de un bien o un contrato de servicio, se ha celebrado por profesionales sujetos al IVA, lo que no sucede en el asunto principal, que afecta a particulares.

9. Considerando que el asunto suscita cuestiones a las que la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia no ofrece respuesta suficiente, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿El artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva sólo contempla servicios de intermediarios en los que el destinatario es un sujeto pasivo conforme a la Directiva o una persona jurídica no sometida al impuesto en el sentido del artículo 28 *bis*?

2) En caso de respuesta negativa, ¿el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva prescribe que, si la mediación se realiza en la compraventa de un bien corporal entre dos particulares, para determinar el lugar en el que se ha producido, debe tomarse como referencia el lugar de la transacción, como si fuese una entrega o un servicio prestado por un sujeto pasivo en el sentido del artículo 8 de la Sexta Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

10. Según el Gobierno neerlandés, apoyado en parte por el Gobierno portugués, debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva de manera restrictiva, excluyendo los servicios de mediación cuando el contrato de base se haya celebrado entre particulares y no constituya por tanto una operación sujeta al IVA. Este Gobierno afirma que dicha disposición prevé que el lugar de la prestación de los servicios de mediación debe en principio estar vinculado al lugar de la prestación principal, lo que sólo tiene sentido si la prestación principal está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, es decir si ha sido realizada por un sujeto pasivo. En la medida en que eso no había sido así en el caso de autos, procede recurrir a la regla general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber; tomar como referencia la sede de la actividad económica del Sr. Lipjes, que se encontraba en los Países Bajos.

11. A juicio del Gobierno neerlandés, en efecto, el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, en el que se inserta el artículo 28 *ter*, se refiere de forma global a las entregas y adquisiciones intracomunitarias y a la circulación, que son todas ellas operaciones realizadas por sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Así, el artículo 28 *bis* de esta Directiva se refiere sistemáticamente a las prestaciones de sujetos pasivos o de personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Desde el punto de vista de la coherencia, el artículo 28 *ter* debe interpretarse, por ello, en el mismo sentido.

12. El citado Gobierno añade que este razonamiento se ve corroborado por el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo segundo, que alude a los destinatarios identificados a efectos del IVA por un número de identificación. Del mismo modo, este sólo puede ser el caso de los sujetos pasivos y de las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

13. Por otra parte, sostiene el Gobierno neerlandés, la disposición de que se trata tiene por objetivo evitar que la empresa cliente ejercite su derecho a obtener una deducción en un Estado miembro distinto de aquel en el que paga el IVA. A los particulares destinatarios de servicios y que no tienen derecho a deducción, no les resulta necesaria tal regla. Este Gobierno considera que la solución que preconiza también es la que mejor refleja la realidad económica y la racionalidad fiscal.

14. Según la Comisión, no procede restringir el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva contradiciendo su tenor muy claro, que prevé una excepción expresa a las disposiciones generales para la categoría de operaciones de mediación, sin distinguir en función de las partes del contrato de base. No hay ninguna razón para apartarse de dicha regla cuando el contrato de base es una operación no sujeta al IVA. En efecto, el sistema de intercambios intracomunitarios en su conjunto, tal como se recoge en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, no se reduce solamente a los intercambios entre profesionales.

15. La Comisión afirma que el término «operaciones» se emplea en varios lugares en la Sexta Directiva para designar tanto los servicios entre sujetos pasivos como los prestados a particulares, como en el artículo 4, apartados 3 y 5. Una interpretación restrictiva del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de esta Directiva provocaría distinciones complejas e iría contra los principios de simplicidad en el tratamiento de las operaciones y de tributación racional y homogénea.

16. A este respecto, es necesario señalar con carácter preliminar que, por lo que respecta a la relación entre los artículos 9, apartado 1, y 28 *ter*, parte E, de la Sexta Directiva, el artículo 28 *ter*, parte E, establece, cuando se trata de un intercambio intracomunitario, una excepción a la regla general del artículo 9, apartado 1. No existe, por tanto, ninguna preeminencia de dicho artículo 9, apartado 1, y hay que preguntarse, en cada situación, si se regula por una u otra disposición (véase, por la relación similar entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartados 20 y 21).

17. En la medida en que en el presente caso se trata de un intercambio intracomunitario, el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva es aplicable en principio. Procede entonces examinar si tal aplicabilidad puede verse afectada por el hecho de que el objeto del servicio de mediación fuera una operación no sujeta al IVA.

18. Sobre ese punto, es preciso señalar que del tenor del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que éste contempla de manera general las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios «que actúen en nombre y por cuenta de terceros», sin distinguir si los destinatarios de los servicios son o no sujetos pasivos del IVA.

19. Igualmente, de ninguna de las disposiciones del título XVI *bis* de la Sexta Directiva, en el que se inserta el artículo 28 *ter*, se desprende que dejen fuera de su ámbito de aplicación toda

prestación de servicios cuyo destinatario sea un particular no sujeto al IVA. Por otro lado, como alega la Comisión, la expresión «intercambios entre los Estados miembros» utilizada en el encabezamiento de dicho título se refiere tanto a las entregas a sujetos pasivos como a aquellas realizadas a personas que no sean sujetos pasivos. La circunstancia de que diversas disposiciones de ese título, como el artículo 28 *bis*, se pronuncien sobre la sujeción al IVA de determinadas operaciones no influye sobre el alcance del artículo 28 *ter*, que tiene por único objeto la determinación del lugar de realización de las propias operaciones.

20. Por lo que respecta a la alegación del Gobierno neerlandés basada en el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo segundo, que alude a los destinatarios identificados a efectos del IVA por un número de identificación en un Estado miembro distinto de aquel en el que se realiza la operación de que se trate basta señalar que dicho párrafo, introducido por la locución «sin embargo», indica una categoría de excepciones bien concretas, que no pueden tener influencia sobre la regla más general prevista en el párrafo anterior.

21. Como destaca el Abogado General en los puntos 36 a 40 de sus conclusiones, para determinar el lugar de una actividad de mediación, es indiferente que la operación principal esté o no sujeta al IVA.

22. Por último, en lo relativo a la alegación formulada por el Gobierno neerlandés de que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva afecta sobre todo al derecho a deducir el IVA, que no se aplica sin embargo a un particular, basta afirmar que nada en el tenor de dicha disposición apoya esta tesis, ya que tal disposición se refiere únicamente a la determinación del lugar de realización del servicio de mediación y de ningún modo al derecho a deducir de los destinatarios que sean particulares.

23. Procede, por tanto, responder a la primera cuestión que no debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al IVA.

Sobre la segunda cuestión

24. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, procede, para determinar el lugar en el que se realizó la operación de base del servicio de mediación, referirse a las disposiciones generales del artículo 8 de la Sexta Directiva o a las disposiciones especiales del artículo 28 *ter* de esta misma Directiva.

25. A este respecto, basta señalar que de los términos de la Sexta Directiva se desprende que el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes se regula por el artículo 28 *ter*, partes A y B, de esta Directiva, que establece así una excepción a las disposiciones generales del artículo 8 de la misma Directiva, que regulan la entrega de bienes en el interior de un Estado miembro. En el presente caso no se impone una apreciación diferente.

26. En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E,

apartado 3, de la Sexta Directiva, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 ter, partes A y B, de dicha Directiva.

4. Fallo

1) El artículo 28 ter, parte E, apartado 3, 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 resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, no debe interpretarse en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al impuesto sobre el valor añadido.

2) Cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 ter, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, en su versión modificada, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 ter, partes A y B, de dicha Directiva.

... ○ ...