

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 21 de febrero de 2018

Asunto: C-628/16

Partes: Kreuzmayr GmbH y Finanzamt Linz

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Entregas sucesivas sobre los mismos bienes — Lugar de la segunda entrega — Información del primer proveedor — Número de identificación a efectos del IVA — Derecho a deducción — Confianza legítima del sujeto pasivo en la concurrencia de los requisitos del derecho a deducción»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

“BP Marketing GmbH”, mercantil domiciliada y registrada en Alemania, vendió productos petrolíferos a “BIDI Ltd”, mercantil registrada a efectos del IVA en Austria. Una vez realizado el pago anticipado, “BP Marketing” facilitó a “BIDI” los números de recogida y los documentos que le facultaban para retirar los productos petrolíferos. “BIDI” se comprometió con “BP Marketing” a ocuparse del transporte de esos productos desde Alemania a Austria.

Sin informar a “BP Marketing”, “BIDI” revendió dichos productos a la mercantil “Kreuzmayr” y le proporcionó los números y los documentos que autorizaban la recogida obtenidos de “BP Marketing”, señalando que “Kreuzmayr” haría transportar o transportaría los productos petrolíferos de Alemania a Austria. “Kreuzmayr” hizo retirar efectivamente los productos de que se trata por sus colaboradores o por transportistas contratados para este fin. Estas operaciones se llevaron a cabo entre los meses de abril y octubre de 2007.

“BP Marketing” consideró que sus entregas a favor de “BIDI” eran entregas intracomunitarias exentas. “BIDI” facturó a “Kreuzmayr” el IVA austríaco, que fue pagado. “Kreuzmayr” utilizó a continuación los bienes para sus operaciones gravadas y dedujo en 2008 el correspondiente IVA soportado.

Con motivo de un proceso civil entre “BP Marketing” y “BIDI”, la primera empresa supo que la segunda había encargado a “Kreuzmayr” el transporte de los bienes de que se trata. “BP Marketing” comunicó esta información a las autoridades tributarias alemanas, quienes, seguidamente, le reclamaron el IVA relativo a la entrega de los bienes de que se trata.

En Austria, la administración tributaria de Linz admitió, en un primer momento, a “Kreuzmayr” la deducción del IVA soportado. Sin embargo, con ocasión de una inspección fiscal, se comprobó que “BIDI” no había declarado ni pagado el IVA facturado, sin que “Kreuzmayr” fuera informado de ello. “BIDI” se justificó alegando que las entregas a “Kreuzmayr” habían sido facturadas en Alemania, por lo que estaban exentas y que, como consecuencia de ello, no estaban gravadas en Austria.

A raíz de esa inspección, “BIDI” envió a “Kreuzmayr” facturas rectificativas sin IVA. Pese a ello, “BIDI” no devolvió a “Kreuzmayr” las cantidades percibidas indebidamente, debido a un mero error, según ella. “BIDI” fue declarada insolvente, por lo que “Kreuzmayr” jamás recuperó las cantidades de IVA que había pagado.

Basándose en las facturas rectificativas que indicaban que las entregas de que se trata era operaciones intracomunitarias exentas, la Administración tributaria de Linz consideró que “Kreuzmayr” no tenía derecho a deducir el IVA soportado. Anuló por tanto la deducción en favor de “Kreuzmayr” del IVA soportado, basándose en que el lugar de las entregas realizadas por “BIDI” a “Kreuzmayr” no se situaba en Austria.

“Kreuzmayr” interpuso entonces recurso contra esta decisión, que fue estimado por la Sala Tributaria independiente de Austria. La Administración tributaria de Linz interpuso recurso de apelación contra esta resolución ante el Tribunal Supremo austriaco que, mediante sentencia de 29 de junio de 2016, anuló dicha resolución. Este último órgano jurisdiccional consideró que el mero hecho de que, de buena fe, “BP Marketing” calificase erróneamente sus entregas a “BIDI” de entregas intracomunitarias no podía tener como consecuencia que “Kreuzmayr” tuviese derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a las facturas relativas a las entregas de que se trata.

Tras diversos pronunciamientos contradictorios, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo austriaco consideró que las apreciaciones de la Sala Tributaria Independiente austriaca, conforme a las cuales “Kreuzmayr” tenía derecho a deducir el IVA soportado eran erróneas. Dicho órgano jurisdiccional declaró, en efecto, que la protección de la confianza legítima no podía resultar de la exención fiscal de las primeras entregas que, objetivamente, no son intracomunitarias.

Dado que la resolución de 5 de febrero de 2013 de la Sala Tributaria Independiente fue anulada, el Tribunal Federal Tributario austriaco, que sustituyó al anterior, debe pronunciarse tras la sentencia del Tribunal Supremo.

En estas circunstancias, el Tribunal Federal Tributario decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

En casos como el del procedimiento principal,

- En que un sujeto pasivo X1 dispone de bienes almacenados en el Estado miembro A y se los vende a un sujeto pasivo X2, y X2 ha informado a X1 de su intención de transportar los bienes al Estado miembro B y se ha presentado ante X1 con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro B,
- y X2 ha revendido dichos bienes a X3 y ha acordado con él que éste ordene o efectúe el transporte de los bienes desde el Estado miembro A hasta el Estado miembro B, y X3 así lo ha hecho, pudiendo ya disponer en el Estado miembro A de los bienes en condición de propietario,

- pero X2 no ha informado a X1 de que ya había revendido los bienes antes de que éstos salieran del Estado miembro A,
- y X1 tampoco podía saber que no era X2 quien ordenaría o efectuaría el transporte de los bienes desde el Estado miembro A hasta el Estado miembro B,

¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que el lugar de la entrega de X1 a X2 se determina con arreglo al artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, de manera que dicha entrega es una entrega intracomunitaria (denominada “con transporte”)?

En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que, sin embargo, X3 puede deducir como impuesto soportado el IVA del Estado miembro B facturado por X2, siempre que X3 utilice los bienes adquiridos para las necesidades de sus operaciones gravadas en el Estado miembro B y no pueda imputarse a X3 una deducción fraudulenta del impuesto soportado?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y si X1 tiene conocimiento con posterioridad de que X3 ordenó el transporte y de que ya pudo disponer en condición de propietario de los bienes en el Estado miembro A, ¿debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que la entrega de X1 a X2 pierde con efecto retroactivo su carácter de entrega intracomunitaria (de manera que debe considerarse retroactivamente “entrega ‘sin transporte’”)?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El órgano jurisdiccional remitente pretende saber, esencialmente, si el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la primera o a la segunda de las dos entregas sucesivas de un mismo bien que sólo dio lugar a un único transporte intracomunitario. El artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA prevé que, en el supuesto en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren cuando se inicia la expedición o el transporte con destino al adquirente. Se desprende por tanto de los términos de esta disposición que sólo es aplicable a las entregas de bienes a los que se imputa un transporte o una expedición.

De reiterada jurisprudencia previa se desprende, en primer lugar, 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 un único transporte intracomunitario de dichos bienes, este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas. De ello resulta que, en tal situación, el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA sólo es aplicable a la entrega a la que se imputa el transporte intracomunitario.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa asimismo que, para determinar a cuál de las dos entregas debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto. A efectos de esta apreciación, es preciso determinar, en particular, en qué momento se produjo la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario al adquirente final. En el supuesto en que la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, éste ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente. Por último, procede añadir que, para determinar si una entrega puede calificarse de «entrega intracomunitaria», deben tomarse en consideración las intenciones que albergaba el comprador en el momento de la adquisición, siempre que éstas se deduzcan de elementos objetivos.

A la luz de lo anterior, el Tribunal de Justicia considera que, dado que “Kreuzmayr” disponía de los bienes como propietario antes de que se realizase el transporte intracomunitario, este debe imputarse a la entrega realizada entre el operador intermedio y el adquirente final y que el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA sólo es aplicable a la segunda entrega.

“BIDI” y “Kreuzmayr” tenían conocimiento de que el derecho a disponer del bien como propietario había sido transferido a “Kreuzmayr” en Alemania antes del transporte intracomunitario. En esas circunstancias, el lugar de la segunda entrega de una cadena de operaciones como la controvertida en el litigio principal no puede determinarse sin tomar en consideración los elementos objetivos pertinentes que conocían el operador intermedio y el adquirente final y no puede depender únicamente de la calificación dada por el primer proveedor a la primera entrega únicamente sobre la base de la información que le había sido aportada erróneamente por el operador intermedio.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia se pronuncia en torno a si el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el comprador final, que ejerció indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado, puede no obstante deducir, como IVA soportado, el IVA pagado sobre la base de las facturas expedidas por el operador intermedio que califican erróneamente su entrega de “entrega interna”. En este supuesto, dado que no existe una actuación administrativa que haya hecho concebir esperanzas fundadas al obligado tributario basadas en las garantías concretas que le dio, no resultará aplicable el principio de confianza legítima.

De donde se deriva, que el obligado tributario no puede invocar el principio de protección de la confianza legítima frente a su proveedor para disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado. El hecho de que se incluya el IVA en factura no significa que esté correctamente repercutido y que se garantice su deducción. No obstante, el sujeto pasivo podrá, en cambio, reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al operador que emitió una factura errónea, de conformidad con lo dispuesto en el Derecho nacional.

3. Fallo

- 1) En circunstancias como las del litigio principal, el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la segunda de las dos entregas sucesivas de un mismo bien que sólo dio lugar a un único transporte intracomunitario.
- 2) Cuando la segunda entrega de una cadena de dos entregas sucesivas que implican un único transporte intracomunitario es una entrega intracomunitaria, el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el comprador final, que ejerció indebidamente el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado, no puede deducir, como impuesto sobre el valor añadido soportado, el impuesto sobre el valor añadido pagado al proveedor únicamente sobre la base de facturas expedidas por el operador intermedio que llevó a cabo una calificación errónea de su entrega.