

**Asunto C-696/20**

**Petición de decisión prejudicial**

**Fecha de presentación:**

21 de diciembre de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

30 de junio de 2020

**Parte recurrente:**

B.

**Parte recurrida:**

Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Director de la Administración Tributaria de W.)

---

**RESOLUCIÓN**

30 de junio de 2020

El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) [omissis]

[omissis]

tras haber examinado, el **30 de junio de 2020**

en la vista celebrada en la **Sala de lo Tributario**

el recurso de casación interpuesto por **B., con domicilio social en H.**

contra la sentencia del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia)

de **16 de mayo de 2017** [omissis]

dictada en el procedimiento incoado mediante demanda presentada por **B.**, con domicilio social en **H.**

contra la resolución del **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (Director de la Administración Tributaria de W.)

de **11 de septiembre de 2015** n.º [...]

por la que se **determinó el importe de la devolución de la diferencia del impuesto sobre los bienes y servicios de abril de 2012**

resuelve:

1) **Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [omissis], la siguiente cuestión prejudicial:**

**¿Se oponen el artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [omissis], y los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en una situación como la que es objeto del litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 25, apartado 2, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios) [omissis], de 11 de marzo de 2004, a una adquisición intracomunitaria [de bienes] efectuada por un sujeto pasivo**

– **cuando la adquisición ya haya sido sometida a tributación en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición por los adquirentes de los bienes de dicho sujeto pasivo;**

– **cuando se haya constatado que la actuación del sujeto pasivo no implicaba fraude fiscal, sino que resultaba de una calificación errónea de las entregas en las operaciones en cadena, y que el sujeto pasivo indicó un número de identificación a efectos del IVA polaco con vistas a una entrega nacional y no a una entrega intracomunitaria?**

2) **[omissis] Suspender el procedimiento en el presente asunto hasta tanto se resuelva la cuestión prejudicial anterior.**

## FUNDAMENTACIÓN

I. Marco jurídico

Derecho de la Unión

1. Disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [omissis]:

Artículo 40

Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

#### Artículo 41

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40.

Si en aplicación del artículo 40, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.

#### Derecho polaco

1. Disposiciones de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 ([*omissis*]; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

#### Artículo 25

1. Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el territorio del Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte.

2. Sin perjuicio de la aplicación del apartado 1, cuando, para una adquisición intracomunitaria de bienes, el adquirente a que se refiere el artículo 9, apartado 2, haya indicado el número que, a efectos de operaciones intracomunitarias, le haya atribuido un determinado Estado miembro, distinto de aquel en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte, se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes también se ha efectuado en el territorio de dicho Estado miembro, a menos que el adquirente acredite que la adquisición intracomunitaria de bienes:

1) ha sido gravada en el territorio del Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte, o

2) se ha considerado gravada en el territorio del Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte en virtud de la aplicación del procedimiento simplificado en el supuesto de operaciones triangulares intracomunitarias, contemplado en el título XII.

## II. Hechos

### Procedimiento ante las autoridades tributarias

1 Mediante resolución de 11 de junio de 2015, el Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (Director de la Oficina de Inspección Tributaria de R.) determinó, con relación a la sociedad recurrente B. de R. (en lo sucesivo, «sociedad»), el importe de la devolución de la diferencia del IVA correspondiente al mes de abril de 2012. Estableció que la sociedad había participado, en condición de sujeto pasivo del IVA registrado en Polonia, en operaciones en cadena relativas al mismo bien, llevadas a cabo por, al menos, tres operadores económicos. En estas operaciones, el bien se hacía llegar (se transportaba) directamente del primer operador al último operador de la cadena de entregas. La sociedad actuaba como intermediaria entre el proveedor y el destinatario. En Polonia, la sociedad compraba los bienes exclusivamente a B. de P. (en lo sucesivo, «BOP»). Las operaciones en las que participó la sociedad se realizaron con arreglo a los siguientes esquemas:

- esquema I: BOP con número de IVA polaco → la sociedad con número de IVA polaco → un operador de la Unión con número de IVA de la Unión (UE);
- esquema II: BOP con número de IVA polaco → la sociedad con número de IVA polaco → primer operador de la Unión/adquirente con número de IVA UE → segundo operador de la Unión/destinatario con número de IVA UE.

La sociedad calificó las entregas recibidas de BOP como entregas nacionales, sujetas al tipo impositivo del IVA del 23 %. Por otra parte, calificó sus propias entregas a los destinatarios de la Unión como entregas intracomunitarias de bienes (en lo sucesivo, «EIB»), sometidas al tipo impositivo del IVA del 0 %, lo que dio lugar a la devolución del impuesto en favor de dicha sociedad. Tras analizar las condiciones y la sucesión de las entregas y la organización del transporte, la autoridad tributaria consideró que la sociedad había identificado incorrectamente la entrega «con desplazamiento» en la cadena de entregas. En consecuencia, redefinió la citada sucesión de las entregas y estableció que la «entrega con desplazamiento» era la primera de las entregas citadas anteriormente —entre BOP y la sociedad—, que constituía una EIB para BOP y una adquisición intracomunitaria de bienes (en lo sucesivo, «AIB») para la sociedad.

Así pues, la autoridad tributaria consideró incorrecta la práctica de la sociedad de tratar como EIB sujetas al tipo impositivo del IVA del 0 % sus propias entregas a contratantes de Estados miembros y declaró que dichas operaciones debían tributar en el territorio de los Estados miembros de destino de los bienes (fuera de Polonia). Indicó que, a tal efecto, la sociedad debía haberse registrado en el territorio de dichos Estados miembros y haber liquidado en ellos las AIB. En cambio, las operaciones de reventa de bienes de la cadena en favor de los contratantes de esos Estados debían ser gravadas como entregas en el interior de los Estados de destino de los bienes, con arreglo a las disposiciones aplicables en

ellos. La autoridad tributaria constató que, como consecuencia de la incorrecta identificación de la entrega «con desplazamiento» y, por ende, de la EIB, se había sobrestimado el valor de las entregas intracomunitarias en el registro de EIB que llevaba la sociedad.

Además, la autoridad tributaria señaló que el hecho de determinar que las entregas hechas a la sociedad por BOP (primer operador de la cadena de entregas) eran operaciones «con desplazamiento» no solo implica que la sociedad está obligada a liquidar esas entregas en el Estado de destino, sino que supone también la aplicación del artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, puesto que, habida cuenta de que en el ámbito de operaciones de AIB la sociedad indicó para tales adquisiciones un número de IVA polaco, que era un número atribuido por un Estado miembro distinto del Estado de llegada del transporte de los bienes, dicha sociedad tiene la obligación, con arreglo al artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, de liquidar el IVA en Polonia.

- 2 Mediante resolución de 11 de septiembre de 2015, el Director de la Administración Tributaria de W. anuló íntegramente la resolución de la autoridad de primera instancia y determinó que el importe de la devolución de la diferencia del impuesto para el mes de abril de 2012 era ligeramente superior. La modificación de la resolución es irrelevante para el problema planteado por la presente cuestión prejudicial, ya que, en principio, la autoridad tributaria de segunda instancia compartió todas las apreciaciones de hecho y de Derecho de la autoridad de primera instancia pertinentes para el asunto.

Resulta indispensable indicar que ninguna de las autoridades tributarias consideró que, en el presente asunto, las operaciones en las que había participado la sociedad constituyeran fraude fiscal. Las operaciones de la cadena de entregas fueron gravadas en concepto del IVA, que se abonó en cada una de las etapas comerciales. La postura de las autoridades tributarias consiste, en esencia, en considerar que, con todo, la sociedad calificó erróneamente el carácter de la operación.

- 3 La autoridad tributaria de segunda instancia corroboró la postura de que la sociedad estaba sujeta a lo dispuesto en el artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, dado que, para las operaciones de adquisición de bienes a BOP, había indicado un número de IVA polaco, que era un número atribuido por un Estado miembro distinto del Estado de llegada del transporte de los bienes. Se considera que tal hecho implica, para la sociedad, la obligación de liquidar el impuesto en Polonia, en la medida en que no ha acreditado haber sometido a tributación la adquisición de los bienes en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos bienes.

Sentencia del tribunal de primera instancia

- 4 La sociedad interpuso un recurso contra la resolución de la autoridad tributaria de segunda instancia ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, que,

mediante sentencia de 16 de mayo de 2017 [*omissis*], desestimó el recurso, considerándolo infundado.

El Wojewódzki Sąd Administracyjny se sumó a la postura de las autoridades tributarias relativa a la errónea calificación por parte de la sociedad de la sucesión de las entregas en cadena, incluida la operación que debía ser considerada «operación con desplazamiento». Por lo tanto, aceptó la apreciación de que la operación entre BOP y la sociedad (la primera de la cadena de entregas) constituía una EIB (y no una adquisición nacional gravada con un tipo del IVA del 23 %, como la trató la sociedad) y de que las operaciones entre la sociedad y sus destinatarios constituían operaciones realizadas fuera del territorio polaco, que la sociedad debía declarar como AIB (cuando las trató como EIB al tipo del IVA del 0 %). Además, admitió que era indiscutible que los adquirentes de los bienes de la sociedad habían acreditado la adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado de llegada de la expedición y no se había producido ninguna pérdida del IVA.

El Wojewódzki Sąd Administracyjny corroboró la legitimidad de la aplicación a la sociedad del artículo 25, apartado 2, punto [1], de la Ley del IVA. A este respecto, partió del principio según el cual, a raíz de la comprobación del carácter de las entregas por las autoridades, cabía considerar que la sociedad, como sujeto pasivo que efectúa una AIB, al indicar un número de identificación distinto del número atribuido por el Estado de llegada del transporte de los bienes, generó la aparición de dos lugares de adquisición de los bienes: en el Estado de llegada del transporte y en el Estado de registro. Dado que la sociedad no ha acreditado haber sometido a tributación ella misma la adquisición de los bienes en el Estado de llegada del transporte (lo hicieron los destinatarios), con arreglo al artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA se considera que las AIB se efectuaron en Polonia.

- 5 Al margen de lo anterior y a efectos de exponer el contexto del asunto, debe señalarse asimismo que la cuestión del cálculo de la cuota adeudada en Polonia por la sociedad en concepto de AIB no es el único problema del presente asunto. En efecto, a raíz de la comprobación por las autoridades de la sucesión de las entregas en cadena, se cuestionó asimismo el derecho de la sociedad a deducir el IVA soportado y pagado en las facturas de adquisición de bienes por ella a BOP, que ambos operadores trataron como una entrega nacional. Al redefinir estas operaciones como EIB, las autoridades consideraron que la sociedad no tenía derecho a deducir el IVA indebidamente declarado en dichas facturas. Sin embargo, a la vez, sostuvieron que el emisor de tales facturas debía aplicar el tipo del IVA del 23 %, porque, en esas operaciones, la sociedad utilizó un número de IVA polaco. Aunque el anterior problema no es objeto de la cuestión prejudicial, es pertinente dejar constancia de que la interpretación adoptada y la aplicación del Derecho en el presente asunto han conllevado la imposición de la sociedad a un tipo total del IVA del 46 %.

Procedimiento ante el Naczelny Sąd Administracyjny

6 La sociedad impugnó íntegramente la anterior sentencia, reprochando al tribunal de primera instancia la infracción, en particular:

– del artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 25, apartado 1, de esta, que se aplicó incorrectamente al dar por sentado que el supuesto del artículo 25, apartado 2, de dicha Ley se cumplía en una situación nacional (esto es, cuando el transporte parte del Estado que ha atribuido el número de IVA indicado en las facturas), cuando se trata de una disposición que se aplica exclusivamente a las operaciones intracomunitarias;

– del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA y del artículo 41 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 16 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, que se interpretaron erróneamente al considerar incorrectamente que el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA puede aplicarse en una situación en que la operación ya ha sido gravada como entrega de bienes en el territorio de Polonia;

– del artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, que se interpretó erróneamente al considerar incorrectamente que esta disposición puede aplicarse en una situación en que las entregas han sido gravadas en el Estado de llegada del transporte de los bienes (incluido por un operador distinto del adquirente a que se refiere el artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA).

III. Razones de la petición de decisión prejudicial del órgano jurisdiccional nacional

7 El Naczelny Sąd Administracyjny considera que, para pronunciarse sobre una parte de los motivos del recurso de casación interpuesto por la sociedad, es necesario que el Tribunal de Justicia puntualice la interpretación y las modalidades de aplicación del artículo 41 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad. [omissis] [Remisión al artículo 267 TFUE]

[IV.] Sobre la cuestión prejudicial planteada

8 El examen de las pruebas materiales recopiladas durante el procedimiento tributario del presente asunto aboga por que se acepten las apreciaciones de las autoridades tributarias y del tribunal de primera instancia según las cuales la sociedad identificó erróneamente la sucesión de las entregas en las que había participado; la entrega «con desplazamiento» era la efectuada entre BOP y la sociedad, de modo que dicha entrega constituía una EIB. Aunque la sociedad no ha excluido tal valoración durante el procedimiento, no acepta las conclusiones sobre el modo de tributación de las operaciones así comprobadas.

9 Aceptar las apreciaciones fácticas expuestas implica que la sociedad tribute en concepto de IVA con arreglo al artículo 25, apartados 1 y 2, punto 1, de la Ley del IVA, que transpone el artículo 41 de la Directiva 2006/112 al ordenamiento jurídico nacional. El artículo 41 hace referencia al «número de identificación a

efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado [la AIB]», lo que coincide con la normativa polaca, que alude al adquirente que, «para una adquisición intracomunitaria de bienes», haya indicado en la factura un número a efectos del IVA distinto [del atribuido] por el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. El problema que se plantea en el presente asunto es que la sociedad, al indicar en la factura un número a efectos del IVA polaco, no lo hizo con vistas a una operación de adquisición intracomunitaria, sino para una operación nacional, puesto que así fue cómo la sociedad trató la adquisición de bienes a BOP. Aun cuando se considere que este elemento subjetivo de la motivación de la sociedad no incide en la aplicación de las disposiciones citadas, es necesario valorar las consecuencias del error cometido. En el presente asunto, no se ha constatado que la actuación de la sociedad y de sus contratantes comportase elementos constitutivos de fraude o de abuso. En su calificación original, las operaciones han sido gravadas debidamente.

- 10 No cabe duda de que la introducción de disposiciones como el artículo 41 de la Directiva 2006/112 [anteriormente artículo 28, letra b), punto A, de la Sexta Directiva (sobre el IVA)] perseguía el objetivo de luchar contra el fraude fiscal. Se trataba de eliminar los casos de elusión fiscal en aquellas situaciones en que el adquirente, al comprar un bien, aún no está seguro del Estado de llegada de la expedición o del transporte. La norma introducida también permite evitar los supuestos de falta de tributación cuando el adquirente no dispone de un número de identificación a efectos del IVA en el Estado de llegada de la expedición o del transporte, pero sí en otro Estado miembro. Tal configuración garantiza que el sistema común del IVA sea completo y previene el riesgo de que, en una determinada etapa comercial, las operaciones puedan escapar a la tributación.
- 11 Por otra parte, la obligación de gravar la adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado que haya atribuido el número de identificación a efectos del IVA indicado por el adquirente, a la vez que se mantiene el principio de tributación en el Estado de llegada del transporte de los bienes, tiene como consecuencia que la misma actividad, es decir, la adquisición intracomunitaria de bienes, pueda ser gravada en dos Estados distintos de la [Unión]. Para evitar tal efecto, el adquirente de los bienes tiene la posibilidad de acreditar que la operación ha sido sometida a tributación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 40 [de la Directiva 2006/112], es decir, en el Estado de llegada del transporte.
- 12 En la situación fáctica del presente asunto, es pacífico que las operaciones analizadas fueron gravadas en el Estado de llegada del transporte, pero el trámite no fue efectuado por la sociedad, que no trató dichas operaciones como AIB, sino por sus destinatarios. El hecho de que las autoridades encargadas del procedimiento principal carezcan de competencia para comprobar toda la cadena de entregas con el fin de gravarlas correctamente y se limiten únicamente a liquidar su parte produce un efecto que vulnera no solo el principio de neutralidad del IVA, sino también el de proporcionalidad. La imposibilidad de tomar en consideración en las liquidaciones de la sociedad relativas a las AIB el impuesto pagado por sus contratantes en el Estado de llegada del transporte (habida cuenta

de que la obligación tributaria corresponde al año 2012) acarreará una carga fiscal desproporcionada.

- 13 Las dudas expuestas, relativas a la interpretación del artículo 41 de la Directiva 2006/112 a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad, justifican que se plantee al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión prejudicial presentada al inicio.
- 14 A raíz del planteamiento de dicha cuestión prejudicial, el Naczelny Sąd Administracyjny ha suspendido el recurso de casación con arreglo al artículo 124, apartado 1, punto 5, de la ustawa — prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Ley de Enjuiciamiento Administrativo).

DOCUMENTO DE TRABAJO