

Asunto C-247/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

20 de abril de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)

Fecha de la resolución de remisión:

8 de abril de 2021

Recurrente en casación:

Luxury Trust Automobil GmbH

Autoridad recurrida ante el Verwaltungsgericht:

Finanzamt Österreich (Administración Tributaria de Austria), oficina de Baden Mödling

Objeto del procedimiento principal

Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112 — Adquisición intracomunitaria de bienes — Operación triangular — Designación del destinatario de la entrega como deudor del impuesto — Menciones en la factura — Rectificación — Requisitos — Retroactividad — Facturación — Normativa aplicable

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del

- impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de dicha Directiva (a tal efecto en la redacción que le da la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010), en el sentido de que también existe designación del destinatario de la entrega como deudor del impuesto cuando en la factura, en la que no figura el importe del impuesto sobre el valor añadido, se incluye la mención «Operación triangular intracomunitaria exenta»?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:
- a) ¿Puede rectificarse válidamente *a posteriori* una mención de este tipo de la factura [incluyendo la mención «Operación triangular intracomunitaria de conformidad con el artículo 25 de la Umsatzsteuergesetz (Ley Federal del Impuesto sobre el Volumen de Negocios). La deuda tributaria se traslada al destinatario de la prestación»]?
 - b) ¿Es necesario que el destinatario de la factura rectificada la reciba para que la rectificación sea válida?
 - c) ¿Se retrotraen los efectos de la rectificación al momento en que se expidió inicialmente la factura?
- 3) ¿Debe interpretarse el artículo 219 *bis* de la Directiva 2006/112 (en la redacción que le dan la Directiva 2010/45 y la corrección de errores [de la versión lingüística alemana] de esta que se publicó en DO 2010, L 299, p. 46) en el sentido de que debe aplicarse la normativa en materia de facturación del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si en la factura no se hubiera designado (o aún no se hubiera designado) a un «adquirente» como deudor del impuesto, o bien en el sentido de que debe aplicarse la normativa del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si se presumiera que la designación del «adquirente» como deudor del impuesto es válida?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1); en particular, sus artículos 40, 41, 42, 141, 197, 219 *bis* y [226,] puntos 11 y 11 *bis*.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Ley Federal del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, «Umsatzsteuergesetz 1994» o «UStG 1994») en la versión aplicable en 2014 (BGBl. I, n.º 112/2012)

Artículo 25

«Operación triangular»

Definición

Artículo 25.

1. Tiene lugar una operación triangular cuando tres empresarios en tres Estados miembros diferentes realizan operaciones comerciales sobre el mismo bien, pasando este bien directamente del primer proveedor al último cliente, y siempre que se cumplan los requisitos enumerados en el apartado 3. Esto se aplicará también cuando el último cliente sea una persona jurídica que no sea empresario o que no adquiera el bien para su empresa.

Lugar de las adquisiciones intracomunitarias en operaciones triangulares

2. La adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 3, apartado 8, segunda frase, se considerará gravada cuando el empresario (adquirente) acredite que existe una operación triangular y que ha cumplido su obligación de declaración conforme al apartado 6. Si el empresario no cumple su obligación de declaración, se suprimirá la exención fiscal con efecto retroactivo.

Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

3. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes quedarán exentas del impuesto sobre el volumen de negocios cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que el empresario (adquirente) no tenga su domicilio social o sede en el territorio nacional, estando sin embargo identificado a efectos del impuesto en el territorio comunitario;
- b) que la adquisición tenga lugar para la subsiguiente entrega por el empresario (adquirente) en el territorio nacional a un empresario o persona jurídica identificados a efectos del impuesto en dicho territorio;
- c) que los bienes adquiridos procedan de un Estado miembro diferente a aquel en el cual el empresario (adquirente) esté identificado a efectos del impuesto;
- d) que el poder de disposición sobre los bienes adquiridos pase directamente del primer empresario o primer cliente al último cliente (destinatario);
- e) que el destinatario sea deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el apartado 5.

Expedición de la factura por parte del adquirente

4. La expedición de la factura se rige por la normativa del Estado miembro en el cual el adquirente gestione su empresa. Si la entrega se realiza desde un establecimiento permanente del adquirente, se aplicará el Derecho del Estado miembro en el cual se halle dicho establecimiento. Si el destinatario del servicio al que se traslada la deuda tributaria efectúa la liquidación mediante abono, la expedición de la factura se rige por las normas del Estado miembro en el cual se efectúe la entrega.

Si la expedición de la factura se rige por las normas de la presente Ley Federal, la factura deberá incluir además las siguientes menciones:

- una referencia expresa a la existencia de una operación triangular intracomunitaria y a la condición de deudor del impuesto del último cliente,
- el número de identificación a efectos del impuesto con el cual el empresario (adquirente) haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes y
- el número de identificación a efectos del impuesto del destinatario de la entrega.

Deudor del impuesto

5. En una operación triangular, el deudor del impuesto será el destinatario de la entrega sujeta al impuesto cuando la factura expedida por el adquirente cumpla lo establecido en el apartado 4.

Obligaciones del adquirente

6. En cumplimiento de su obligación de declaración en el sentido del apartado 2, el empresario deberá indicar en el estado recapitulativo las menciones siguientes:

- el número de identificación a efectos del impuesto en territorio nacional con el cual haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes;
- el número de identificación a efectos del impuesto del destinatario de la entrega subsiguiente realizada por el empresario, atribuido a este en el Estado miembro de destino de los bienes expedidos o transportados;
- respecto de cada uno de estos destinatarios, el importe total de las entregas efectuadas de esta forma por el empresario en el Estado miembro de destino de los bienes expedidos o transportados. Dichos importes se reflejarán en el trimestre natural en el que se haya originado la deuda tributaria.

Obligaciones del destinatario

7. Al realizar el cálculo del impuesto conforme al artículo 20, se deberá sumar al importe hallado la cuantía adeudada con arreglo al apartado 5.»

Artículo 3

«Lugar de la adquisición intracomunitaria

8. La adquisición intracomunitaria se efectúa en el territorio del Estado miembro en el que se encuentre el bien una vez finalizados la expedición o el transporte. Si el adquirente utiliza con el proveedor un número de identificación a efectos del impuesto asignado por otro Estado miembro, en el territorio de dicho Estado miembro la adquisición se considerará efectuada mientras el adquirente no acredite que la adquisición ha tributado en el Estado miembro indicado en la primera frase. En caso de que se aporte tal prueba, será de aplicación el artículo 16 *mutatis mutandis*.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente en casación es una sociedad de responsabilidad limitada austriaca con domicilio social en Austria. Su actividad empresarial incluye la intermediación transfronteriza y la venta transfronteriza de vehículos de lujo.
- 2 En 2014, la recurrente en casación compró en varias ocasiones vehículos a un proveedor del Reino Unido y los revendió a una empresa con sede en la República Checa (la sociedad M s.r.o.). Los tres empresarios actuaron indicando sendos números de identificación a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios asignados por el respectivo Estado miembro de su domicilio social. Los vehículos llegaron directamente del proveedor del Reino Unido al destinatario de la República Checa. El transporte de los vehículos había sido dispuesto por la recurrente en casación. En tres facturas de la recurrente en casación (todas ellas de marzo de 2014) se indicaba el número de identificación checo del destinatario, el número de identificación austriaco de la recurrente en casación y el número de identificación británico del proveedor. Cada una de las facturas contenía la indicación «operación triangular intracomunitaria exenta». En las facturas no figuraba el impuesto (solo el concepto «importe neto de la factura» en cada factura; también en cada documento de los acuerdos de compraventa —como se desprende de los autos del procedimiento— solo figuraba un «precio neto de compra»). En el estado recapitulativo correspondiente al mes de marzo de 2014, la recurrente en casación declaró estas entregas de bienes en relación con el número de identificación del destinatario checo y comunicó a tal efecto la existencia de operaciones triangulares.
- 3 La empresa checa M s.r.o. está clasificada como «operador desaparecido» por la Administración tributaria checa. La Administración tributaria checa no ha podido ponerse en contacto con ella y en la República Checa no declaró ni pagó el impuesto sobre el volumen de negocios por las operaciones triangulares. Durante

el período en el que se realizaron las entregas en cuestión, M s.r.o. estaba registrada a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios en la República Checa.

- 4 Mediante resolución de 25 de abril de 2016, la Administración Tributaria austriaca liquidó el impuesto sobre el volumen de negocios respecto a la recurrente en casación por 2014. En su motivación, la Administración Tributaria austriaca afirmó —remitiéndose a un informe de inspección de las autoridades fiscales— que las tres facturas emitidas por la recurrente en casación a la sociedad checa M s.r.o. no contenían ninguna referencia al traslado de la deuda tributaria (artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994). Consideró que, por tanto, había una «operación triangular fallida» que no puede subsanarse posteriormente. En su opinión, debido al uso de un número austriaco de identificación, debía presumirse una adquisición intracomunitaria en Austria de conformidad con el artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994.
- 5 El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente en casación contra aquella resolución fue desestimado mediante sentencia del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), que es ahora impugnada ante el Verwaltungsgerichtshof.
- 6 En su motivación, el Bundesfinanzgericht expuso de forma complementaria que la recurrente en casación había rectificado las tres facturas con notas de rectificación de fecha 23 de mayo de 2016 que se referían al traslado de la deuda tributaria al destinatario.
- 7 Consideró que las disposiciones relativas a las operaciones triangulares no son de aplicación obligatoria en una situación de las contempladas en el artículo 25, apartado 1, de la UStG 1994, sino que el adquirente (el empresario intermedio de una operación triangular) tiene un derecho de opción para elegir si aplica o no el régimen de operación triangular con respecto a una entrega concreta. Afirmó que el derecho de opción debía ejercerse de acuerdo con los requisitos legales y en el momento de la transacción. Consideró que, si el adquirente desea lograr la exención del impuesto de su adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino y que la deuda tributaria de su entrega se traslade al destinatario, debe incluir en la factura las menciones previstas en el artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994. En su opinión, la expedición de las facturas por parte de la recurrente en casación resulta defectuosa, ya que las facturas controvertidas carecen de la referencia a la condición de deudor del impuesto del último cliente.
- 8 A su juicio, si la factura del adquirente no se ajusta a los requisitos de contenido del artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994, no es aplicable la disposición del artículo 25 de la UStG 1994, de modo que, en ese caso, la operación en cadena debe tratarse según las normas generales.
- 9 Consideró que la recurrente en casación ha alegado de forma creíble que había redactado notas rectificativas a las versiones iniciales de las facturas

controvertidas y que luego intentó enviarlas a la empresa checa. Sin embargo, apreció que la prueba de la entrega efectiva de las rectificaciones de las facturas a la empresa checa no se había logrado, por lo que la recurrente en casación había incumplido con la obligación de aportar la prueba a la que estaba obligada.

- 10 Como, en consecuencia, no se había producido una rectificación de las facturas defectuosas, consideró que no era necesario examinar a fondo la cuestión de si una rectificación posterior de la factura permitiría acogerse a las normas de simplificación de las operaciones triangulares. Apreció que, en este caso, en el país de destino no se había pagado ningún impuesto al erario público.
- 11 Dado que las facturas no contenían ninguna referencia a la condición de deudor del impuesto del último cliente, estimó que no podían aplicarse las normas de simplificación para las operaciones triangulares; por lo tanto, las operaciones debían evaluarse con base en las normas para las operaciones en cadena. Apreció que, dado que la recurrente en casación había utilizado su número austriaco de identificación a efectos del impuesto, había realizado una adquisición intracomunitaria en Austria. Resolvió que en Austria la adquisición se considera efectuada mientras la recurrente en casación no demuestre que la adquisición fue gravada en la República Checa, que es el país de destino, si bien esta condición resolutoria no se había producido. También decidió que la recurrente en casación no tiene derecho a la deducción del impuesto soportado por la adquisición intracomunitaria sucesiva.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 12 Es incontrovertido en el presente caso que existe una operación en cadena, en la que la entrega por parte del proveedor británico es la «entrega con transporte». En consecuencia, la recurrente en casación realizó una adquisición intracomunitaria en la República Checa, a la que siguió una «entrega sin transporte» por parte de la recurrente en casación en la República Checa a M s.r.o. Además, con arreglo al artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994, la adquisición intracomunitaria también se considera efectuada en Austria, ya que la recurrente en casación utilizó el número austriaco de identificación a efectos del impuesto. La recurrente en casación no alega que la adquisición intracomunitaria o la posterior entrega sin transporte hayan sido gravadas en la República Checa.
- 13 El objeto del procedimiento es la tributación que se produce en Austria con arreglo al artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994, es decir, la tributación adicional de una adquisición intracomunitaria (ficticia) a la vista del uso del número austriaco de identificación. La recurrente en casación carga económicamente con este impuesto sobre el volumen de negocios, porque no puede deducirse el impuesto soportado (véase la sentencia de 2 de abril de 2010 del Tribunal de Justicia, X y fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 y C-539/08).

- 14 La adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994 se considerará gravada con arreglo al artículo 25, apartado 2, de la UStG 1994 cuando el empresario (adquirente) acredite que existe una operación triangular y que ha cumplido su obligación de declaración conforme al artículo 25, apartado 6, de dicha Ley. En el presente procedimiento es incontrovertido que la recurrente en casación cumplió con esa obligación declarativa.
- 15 La existencia o no de una operación triangular viene determinada por el artículo 25, apartado 1, de la UStG 1994. De los requisitos establecidos en dicha disposición, solo es controvertido si se cumplen los establecidos en el artículo 25, apartado 3, de la UStG 1994, a los que se remite aquella.
- 16 A tenor del artículo 25, apartado 3, de la UStG 1994 (que como tal regula los supuestos en los que el tercero de la operación triangular, es decir, el «destinatario», está establecido en Austria), la adquisición intracomunitaria solo está exenta, en particular, si el impuesto es adeudado por el destinatario en virtud del artículo 25, apartado 5, de la UStG 1994 [artículo 25, apartado 3, letra e), de la UStG 1994]. Según el artículo 25, apartado 5, de la UStG 1994, esto requiere a su vez que la factura emitida por el adquirente se ajuste al apartado 4 del mismo artículo.
- 17 A tenor del artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994, la factura debe contener, en particular, una referencia expresa a la existencia de una operación triangular intracomunitaria y a la condición de deudor del impuesto del último cliente.
- 18 Las facturas de la recurrente en casación no cumplían este requisito, ya que, si bien se referían a una operación triangular, no contenían ninguna referencia a la condición de deudor del impuesto del último cliente. Partiendo de lo que antecede y aplicando solamente el Derecho nacional, no se habría producido la ficción de la tributación de la adquisición intracomunitaria en Austria.
- 19 En virtud del artículo 42 de la Directiva, el artículo 41, apartado 1, de la misma (según el cual una adquisición intracomunitaria también tiene lugar en el territorio del Estado miembro del número de identificación a efectos del impuesto que se haya utilizado) tampoco es aplicable si, en particular, el destinatario de la entrega ha sido designado como deudor del impuesto con arreglo al artículo 197 de la Directiva. A este respecto, el artículo 197, apartado 1, letra c), solo establece que la factura debe ajustarse a lo dispuesto en el capítulo 3, secciones 3 a 5. El Verwaltungsgerichtshof asume que existe una «designación» como deudor del impuesto en el sentido del artículo 42, apartado 1, de la Directiva si la factura contiene una mención como la especificada en el artículo 226, punto 11 *bis* («inversión del sujeto pasivo»).
- 20 Sin embargo, las facturas iniciales emitidas por la recurrente en casación precisamente carecían de la mención que también exige la Directiva («inversión del sujeto pasivo»).

- 21 Al parecer, la referencia en las facturas iniciales de la recurrente en casación se debe a una mezcolanza incorrecta de la mención relativa a una «entrega intracomunitaria exenta» con la mención de la inversión del sujeto pasivo en el caso de una operación triangular. En cambio, en el estado recapitulativo, la recurrente en casación identificó las entregas formalmente como operaciones triangulares de un modo inequívoco.
- 22 Según el considerando 7 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, procede modificar determinados requisitos relativos a la información que debe figurar en las facturas, con objeto de hacer posible un mejor control del impuesto y tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas. Esto sugiere que el estricto cumplimiento de las normas de facturación —en particular, la exigencia del artículo 226, punto 11 bis, de la Directiva de que se incluya la mención «inversión del sujeto pasivo»— se debe exigir como requisito para el tratamiento preferencial basado en ellas (en este caso, la aplicación de las normas sobre operaciones triangulares).
- 23 La finalidad de la mención en la factura en el caso de las operaciones triangulares es, en particular, permitir que el último cliente de una operación triangular intracomunitaria identifique clara y fácilmente que se le está trasladando la deuda tributaria. Esta finalidad también podría cumplirse, en su caso, con la mención en las facturas que aquí nos ocupa, sobre todo si se tiene en cuenta que el importe del impuesto sobre el valor añadido no figura en la factura, sino que el importe se califica expresamente como «importe neto de la factura». En su caso, también habría que tener en cuenta que los ingresos fiscales procedentes de estas entregas deberían pertenecer al Estado miembro donde se produce el consumo final (por tanto, en este caso, no a Austria; véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de septiembre de 2007, Albert Collée, C-146/05, apartado 37).
- 24 En este contexto, no parece que se pueda excluir que la mención inicial en la factura cumpla los requisitos del Derecho de la Unión para designar al destinatario como deudor del impuesto (véase, asimismo, la sentencia Tribunal de Justicia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, apartado 21, en la que —aunque sin que el propio Tribunal de Justicia se pronunciara al respecto— no se asumió que una mención en la factura que no se ajustara al tenor literal de la Directiva se oponga *per se* a la aplicación del régimen especial). Pues bien, en ese caso se cumplirían las condiciones para que la adquisición intracomunitaria ficticia se considere gravada en Austria.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 25 En caso de que la respuesta a la primera cuestión prejudicial fuera negativa, se suscitara la cuestión adicional de si dicha mención en la factura puede rectificarse válidamente.

- 26 En la sentencia de 19 de abril de 2018 dictada en el asunto Firma Hans Bühler, C-580/16, apartado 49, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 42, letra a), de la Directiva precisa la condición material requerida para que una adquisición como la que fue objeto de aquel litigio principal tenga la consideración de sujeta al impuesto sobre el valor añadido, de conformidad con el artículo 40 de la misma Directiva, mientras que el artículo 42, letra b), de la Directiva precisa la forma en que debe aportarse la prueba del gravamen en el Estado miembro de destino. Apreció que estas últimas modalidades deben considerarse de carácter formal.
- 27 Por lo tanto, una de las condiciones materiales del artículo 42, letra a), es el hecho de que el destinatario de la entrega haya sido designado como deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el artículo 197 de la Directiva. Así lo señala también el artículo 141, letra e), de la Directiva. Según el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva, esa designación del destinatario como deudor del impuesto se realiza en la factura.
- 28 En el contexto de una deducción del impuesto soportado, las facturas deben considerarse condiciones formales. Por lo general, las facturas pueden rectificarse y la rectificación retrotrae sus efectos hasta el año en que se emitió inicialmente la factura (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14). Incluso si el impuesto sobre el valor añadido se factura incorrectamente, las facturas pueden rectificarse siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe o si quien expide la factura ha eliminado por completo y en tiempo oportuno el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 2020, SC Terracult, C-835/18, apartados 27 y 28).
- 29 Sin embargo, se suscita la cuestión de si esa posibilidad de rectificación existe también respecto a una condición material. A tal efecto debe tenerse en cuenta también que la aplicación del régimen de las operaciones triangulares no es obligatoria; los sujetos pasivos también pueden optar por no acogerse a esta medida de simplificación (véanse las conclusiones del Abogado General presentadas en el asunto C-580/16, en particular la nota 15). Por consiguiente, una rectificación de la factura no sería una mera medida formal, sino que daría lugar a la aplicación de regímenes distintos (operación triangular privilegiada en lugar de operación en cadena ordinaria). Sin embargo, si la factura pudiera ser rectificadas válidamente, esto podría dar lugar a que en Austria también la adquisición intracomunitaria ficticia se considere gravada.
- 30 En este contexto, en el presente procedimiento se suscita la cuestión añadida de si basta con que el emisor de la factura la rectifique y la envíe al destinatario, o si para una válida rectificación de la factura también es necesario que el destinatario haya recibido esa factura. Por último, parece que no está claro si una rectificación de la factura en un caso como ese —de acuerdo con la sentencia dictada en el asunto Senatex— podría retrotraer sus efectos a la fecha inicial de la factura o solo sería efectiva para el período en el que se realiza la rectificación de la factura. Si esa rectificación de la factura no tuviera efecto retroactivo, en el presente

procedimiento, que se refiere al impuesto de 2014, no habría que tener en cuenta una rectificación de 2016.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

De acuerdo con el artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994, la expedición de las facturas se rige (en general) por la normativa del Estado miembro en el cual el adquirente gestione su empresa. En el presente caso, el adquirente (es decir, la recurrente en casación) gestiona su empresa desde Austria, por lo que la expedición de las facturas debería examinarse a la luz del Derecho austriaco, a tenor del artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994.

- 31 Sin embargo, la recurrente en casación alega que no es el Derecho austriaco el que es decisivo para la exención del impuesto de la adquisición intracomunitaria en la República Checa, sino el Derecho de la República Checa. Aduce que, a diferencia del Derecho austriaco, en el Derecho checo la deuda tributaria también se traslada al destinatario (M s.r.o.) aunque la factura no contenga una referencia al traslado de la deuda tributaria; afirma, según se desprende de las alegaciones efectuadas por ella en casación hasta ahora, que bastaría con una referencia en la factura al hecho de que se trata de una operación triangular (aún no se ha examinado si esta descripción del Derecho checo es correcta).
- 32 A tenor del artículo 42, letra a), de la Directiva, el régimen de la adquisición intracomunitaria ficticia del artículo 41, apartado 1, de la Directiva no se aplica cuando, entre otras cosas, el destinatario ha sido designado como deudor del impuesto con arreglo al artículo 197. El artículo 197, apartado 1, letra c), establece a su vez que la factura debe ajustarse a lo dispuesto en el capítulo 3, secciones 3 a 5.
- 33 Según el artículo 219 *bis*, punto 1, de la Directiva (en la redacción que le dan la Directiva 2010/45 y la corrección de errores [de la versión lingüística alemana] de esta que se publicó en DO 2010, L 299, p. 46), en principio la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el título V.
- 34 La factura que debe expedir la recurrente en casación se refiere a la «entrega sin transporte» realizada por la recurrente en casación a M s.r.o. Dicha entrega tiene lugar en la República Checa, por lo que, según dicha norma general, sería aplicable el Derecho checo.
- 35 No obstante, según el artículo 219 *bis*, punto 2, de la Directiva, bajo ciertas condiciones la facturación estará sujeta a la ley austriaca, ya que la recurrente en casación, como proveedor, está domiciliada en Austria y no está establecida en la República Checa. Sin embargo, esto también requeriría que el deudor del impuesto sobre el valor añadido fuera el «adquirente».

- 36 De inicio, hay que entender que, en este contexto, por «adquirente» no se entiende el «adquirente» en el sentido del artículo 25 de la UStG 1994, es decir, el operador interpuesto (intermediario) en la operación triangular, sino el destinatario de la prestación (es decir, en este caso, M s.r.o.). No obstante, a tal efecto hay que tener en cuenta que de antemano M s.r.o. no es deudor del IVA, sino que solamente lo será, en su caso, si ha sido designado como deudor. Esta designación se realiza en la factura.
- 37 Si las alegaciones de la recurrente en casación (que —como ya se ha señalado— aún no han sido examinadas en cuanto a su contenido) fueran correctas, las menciones en la factura podrían conducir a una designación válida del destinatario como deudor del impuesto según la legislación checa. De acuerdo con el artículo 219 *bis*, punto 2, de la Directiva, esto tendría como consecuencia que —precisamente a causa de la designación válida del destinatario como deudor del impuesto— la expedición de facturas debiera examinarse a la luz de la legislación austriaca. Pues bien, según la legislación austriaca, la mera referencia a una operación triangular no constituiría una designación válida del destinatario como deudor del impuesto, por lo que, de nuevo, habría que aplicar la legislación checa.
- 38 Para romper este círculo vicioso lógico, la ley aplicable a la expedición de la factura podría determinarse atendiendo a la situación anterior a la expedición de la factura (independientemente de esta). En ese caso, la expedición de la factura estaría sujeta a la legislación checa. Según las alegaciones de la recurrente en casación, en virtud de la legislación checa existe una designación válida de M s.r.o. como deudor del impuesto. Esto podría tener como resultado, además, que la adquisición intracomunitaria ficticia en Austria se considere gravada.
- 39 Una cuestión jurídica similar se resuelve en el Reglamento (CE) n.º 593/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 2008, sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I). A tenor del artículo 3, apartado 5, de dicho Reglamento, la existencia y la validez del consentimiento de las partes en cuanto a la elección de la ley aplicable se regirán por las disposiciones establecidas en los artículos 10, 11 y 13. Según el artículo 10, apartado 1, del Reglamento, la existencia y la validez del contrato, o de cualquiera de sus disposiciones, estarán sometidas a la ley que sería aplicable en virtud de dicho Reglamento si el contrato o la disposición fueran válidos.
- 40 Aunque este Reglamento, como ya se desprende de su artículo 1, apartado 1, párrafo segundo, «no se aplicará, en particular, a las materias fiscales, aduaneras y administrativas», la idea de esta disposición podría aplicarse, en su caso, por analogía a la cuestión jurídica que debe apreciarse en este asunto. Partiendo de que la designación de M s.r.o. como deudor del impuesto sea válida (que es precisamente lo que asume la recurrente en casación), la expedición de la factura debería valorarse con arreglo al Derecho austriaco, de conformidad con el artículo 219 *bis*, punto 2, de la Directiva. Sin embargo, atendiendo únicamente (aunque hay que tener en cuenta la primera cuestión prejudicial) a la legislación austriaca, la mención en la factura no cumple los requisitos para designar a M s.r.o. como

deudor del impuesto. Esto podría tener como resultado que en Austria la adquisición intracomunitaria ficticia no se considere gravada.

DOCUMENTO DE TRABAJO