

Asunto C-641/21

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

20 de octubre de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria)

Fecha de la resolución de remisión:

11 de octubre de 2021

Parte recurrente:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Autoridad recurrida:

Finanzamt Österreich (Administración Tributaria de Austria)

[omissis]

BUNDESFINANZGERICHT

[omissis]

REPÚBLICA DE AUSTRIA

[omissis]

Petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE

Partes del litigio principal ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) [omissis] asunto: RV/7102167/2013:

- Parte recurrente:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [omissis] 2500 Baden, Austria; [omissis]

- Autoridad recurrida:

Finanzamt Österreich (Administración Tributaria de Austria), [omissis] 1000 Viena, Austria [desde el 1 de enero de 2021, sucesor del

Finanzamt Baden Mödling (Administración Tributaria de Baden Mödling)].

RESOLUCIÓN

El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) [*omissis*], en el asunto relativo al recurso interpuesto por Climate Corporation Emissions Trading GmbH [*omissis*] el 27 de febrero de 2012 contra la liquidación del impuesto sobre el valor añadido de 2010 del Finanzamt Baden Mödling de 27 de enero de 2012, **ha resuelto:**

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE, la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben considerar situado en territorio nacional el lugar de una prestación de servicios que formalmente, según el Derecho escrito, se sitúa en el otro Estado miembro en el que se encuentra la sede del destinatario, si el sujeto pasivo nacional que presta el servicio debería haber sabido que con el servicio prestado participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de prestaciones?

Fundamentos

1.) Hechos

La sociedad limitada Climate Corporation Emissions Trading GmbH (en lo sucesivo, «Climate GmbH») tiene su sede en Austria. Del 1 al 20 de abril de 2010, Climate GmbH transfirió, a título oneroso, derechos de emisión de gases de efecto invernadero a Bauduin Handelsgesellschaft mbH (en lo sucesivo, «Bauduin GmbH»), con sede en Alemania (Hamburgo), que era un «buffer», es decir, un participante interpuesto en un fraude en cascada del IVA. Climate GmbH debería haber sabido que dichos derechos de emisión de gases de efecto invernadero se utilizaban posteriormente para cometer fraudes en el IVA en un Estado miembro distinto de Austria. De Climate GmbH cabía esperar que para evitar dichos fraudes en el IVA no hubiera vendido derechos de emisión de gases de efecto invernadero a Bauduin GmbH.

Bauduin GmbH, al igual que Climate GmbH, debía ser calificada como sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2.) Desarrollo del procedimiento

Mediante la liquidación del IVA de 2010, impugnada ante el Bundesfinanzgericht, el Finanzamt Baden Mödling calificó las transferencias a título oneroso de derechos de emisión de gases de efecto invernadero efectuadas por Climate GmbH a Bauduin GmbH como entregas de bienes sujetas al impuesto que no estaban amparadas por la exención para entregas intracomunitarias, debido a que Bauduin GmbH, como «*missing trader*» («operador desaparecido»), fue parte de un fraude en cascada del IVA y que Climate GmbH sabía o debería haber sabido que sus prestaciones serían utilizadas para defraudar el IVA.

Climate GmbH impugna la calificación como entregas de las transferencias de derechos de emisión y niega que ella o sus administradores supieran o debieran haber sabido que se defraudaba el IVA. Alega que aplicó todas las medidas necesarias para evitar que los derechos de emisión de gases de efecto invernadero que vendió a Bauduin GmbH fueran incluidos en fraudes del IVA.

En opinión del Bundesfinanzgericht, no fue así: si bien es cierto que Climate GmbH no sabía que los certificados que vendía a Bauduin GmbH eran incluidos en fraudes del IVA, Climate GmbH sí que debería haber sabido que los certificados que vendía a Bauduin GmbH eran incluidos en fraudes del IVA.

De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 8 de diciembre de 2016, C-453/15), las transferencias de derechos de emisión de gases de efecto invernadero deben calificarse de prestaciones de servicios. El Bundesfinanzgericht puede modificar en cualquier sentido la liquidación impugnada, de modo que el Bundesfinanzgericht debe dictar su resolución asumiendo que la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero debe calificarse de prestación de servicios (= otras prestaciones, siguiendo la terminología del Derecho nacional austriaco) y no de entrega de bienes.

3.) Disposiciones pertinentes

3.1) Derecho nacional (interno)

En el caso de las otras prestaciones (= concepto del Derecho nacional; el Derecho de la Unión utiliza, a estos efectos, la expresión de «prestación de servicios») que después del 31 de diciembre de 2009 hayan sido efectuadas a un empresario (= concepto del Derecho nacional; el Derecho de la Unión utiliza, a tal efecto, la expresión de «sujeto pasivo»), el lugar de la prestación es determinado en el artículo 3a, apartados 5 y 6, de la Umsatzsteuergesetz 1994 austriaca (Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994), en su versión publicada en el BGBl. I 52/2009, del modo siguiente:

«(5) A efectos de aplicar los apartados 6 a 16 y el artículo 3a, tendrá la consideración de:

1. *empresario, cualquier empresario en el sentido del artículo 2, si bien un empresario que realice también operaciones no imponibles será considerado empresario para todas las otras prestaciones de las que sea destinatario;*

2. *empresario, cualquier persona jurídica que ejerza actividades no empresariales que disponga de un número de identificación a efectos del IVA;*

3. *no tendrá la consideración de empresario, la persona o asociación de personas que no esté comprendida en el ámbito de aplicación de los puntos 1 y 2.*

(6) *Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 8 a 16 y en el artículo 3a, las otras prestaciones, efectuadas a un empresario en el sentido del apartado 5, puntos 1 y 2, se considerarán realizadas en el lugar desde el cual el destinatario explote su empresa. Si la otra prestación se realiza en el establecimiento permanente de un empresario, el lugar de ese establecimiento permanente será entonces determinante a estos efectos.»*

3.2) Derecho de la Unión

El Derecho nacional, que a efectos del impuesto en cuestión utiliza la expresión «impuesto sobre el volumen de negocios», y la aplicación que de él hacen las autoridades y los órganos jurisdiccionales del Estado miembro deben ser conformes con las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a dicho impuesto, que a efectos del Derecho de la Unión es denominado «impuesto sobre el valor añadido».

A este respecto, son pertinentes las siguientes 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, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE:

«Artículo 44

El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

«Artículo 196

Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.»

El Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, era «obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro» y fue derogado por el artículo 64 en relación con el artículo 65 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 con efectos partir del 1 de julio de 2011. En consecuencia, el Reglamento n.º 1777/2005 se aplica *ratione temporis* a las operaciones de abril de 2010, aunque formalmente el mes de abril de 2010 ya no esté cubierto por la Directiva 77/388/CEE, sino por la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Si bien es cierto que los artículos 4 a 12 del Reglamento (CE) n.º 1777/2005 contienen diversas precisiones sobre el lugar de las operaciones imponibles, son ajenas a los asuntos controvertidos en el presente caso.

A las operaciones en abril de 2010 no le es aplicable *ratione temporis* el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»), ya que no entró en vigor hasta el 12 de abril de 2011 y es aplicable solo desde el 1 de julio de 2011.

4.) Observaciones relativas a la cuestión prejudicial

4.1) Pertinencia de la cuestión prejudicial

Según la redacción de la ley nacional, el lugar de los servicios controvertidos prestados por Climate GmbH a Bauduin GmbH entre el 1 y el 20 de abril de 2010 se sitúa en Alemania conforme a la regla general para «B2B» (prestaciones realizadas por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo), es decir, con arreglo al artículo 3a, apartado 6, de la Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios. Por consiguiente, a tenor del Derecho nacional escrito las prestaciones de servicios controvertidas no pueden ser gravados en Austria; en otras palabras: según el Derecho nacional escrito, no están sujetas al impuesto austriaco sobre el volumen de negocios (= IVA).

Con arreglo al artículo 3a, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz alemana (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios), el lugar de la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a un empresario (= sujeto pasivo según la terminología de la Directiva 2006/112/CE) está situado en el lugar

a partir del cual el destinatario explota su empresa. Por tanto, en el presente caso, dicho lugar se situaba en Alemania.

Con arreglo al artículo 13b, apartado 1, de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios, el empresario destinatario de la prestación es el deudor del impuesto por las otras prestaciones (prestaciones de servicios) sujetas al impuesto en Alemania, efectuadas por un empresario establecido en Austria. Por tanto, en este caso, Bauduin GmbH era la deudora del impuesto sobre el volumen de negocios alemán.

En consecuencia, tanto el Derecho interno alemán, como el Derecho interno austriaco, se ajustan al Derecho de la Unión.

A tenor 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 su versión resultante de la Directiva 2008/8/CE, el lugar de las prestaciones de servicios controvertidas, efectuadas por Climate GmbH a Bauduin GmbH entre el 1 y el 20 de abril de 2010, está situado en Alemania de conformidad con la regla general para «B2B» (servicios prestados por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo), es decir, de conformidad con el artículo 44 de dicha Directiva, en su versión señalada. Por consiguiente, a tenor del Derecho de la Unión escrito las prestaciones de servicios controvertidas no pueden ser gravados en Austria; en otras palabras: según el Derecho de la Unión escrito, no están sujetos al IVA austriaco.

Atendiendo a la respuesta a una cuestión prejudicial por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de entregas.

Otra cuestión prejudicial fue respondida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, en el sentido de que a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

Si las prestaciones controvertidas consistieran en entregas de bienes y no, como aquí sucede, en prestaciones de servicios, el presente asunto tendría que apreciarse siguiendo a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, en el sentido de que, en tal supuesto, debería denegarse a Climate GmbH la exención del impuesto correspondiente a las entregas intracomunitarias. A tenor del auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de abril de 2021, HR/Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que Climate GmbH no participara activamente en el fraude fiscal.

La resolución del Bundesfinanzgericht depende de si en el caso de los servicios transfronterizos controvertidos se debe aplicar por analogía las respuestas mencionadas que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dio a las cuestiones prejudiciales en su sentencia del 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13; en otras palabras: si 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, atendiendo a su finalidad en conjunto, en el sentido de que, contrariamente al tenor literal de su artículo 44 (en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE) y contrariamente al tenor literal del artículo 3a de la Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios, en las circunstancias del presente caso, a la hora de liquidar el IVA austriaco debe considerarse que el lugar de la prestación se sitúa en Austria.

4.2) Sobre la cuestión prejudicial

En el ámbito «B2B», la comparación de una entrega intracomunitaria, subyacente a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, con una prestación transfronteriza de servicios (de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro) revela tanto similitudes como diferencias:

Similitudes:

Las entregas intracomunitarias y las prestaciones transfronterizas de servicios dentro de la Unión se refieren ambas a dos Estados miembros. Por regla general, las diferentes normativas relativas a estos dos tipos de prestaciones tienen el mismo efecto en el ámbito «B2B», esto es, que las prestaciones estén sujetas al impuesto solo en el Estado miembro en el que está establecido el destinatario de la prestación. Por regla general, esta sujeción afectará al destinatario de la prestación, bien como impuesto sobre la adquisición intracomunitaria, bien como impuesto cuya carga se invierte y grava al destinatario de la prestación [*reverse charge* (inversión de la carga fiscal)].

Estas similitudes podrían inducir a pensar que, por lo que respecta a las prestaciones transfronterizas de servicios, la Directiva 2006/112/CE (en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE) debe interpretarse estableciendo una

analogía con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13.

Diferencias:

En caso de entrega intracomunitaria de un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo, el lugar de la prestación se sitúa, por regla general, en la sede de quien realiza la prestación, es decir, en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la transferencia del poder de disposición o en el lugar en que comience el transporte del bien al destinatario.

En cambio, en el caso de una prestación transfronteriza de servicios realizada por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo, el lugar de la prestación, por regla general, se situará en la sede del destinatario de la prestación.

Por lo que se refiere a las entregas intracomunitarias de bienes, en el ámbito «B2B», la misma operación constituye dos hechos imposables, a saber, la entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria, si bien la exención de la primera impide, con carácter general, la doble imposición de la operación.

En cambio, en el caso de la prestación transfronteriza de servicios solo se prevé un hecho imponible, pues la adquisición de una prestación transfronteriza de servicios no constituye un hecho gravado. En determinados casos, la deuda tributaria por la prestación del servicio es trasladada del prestador del servicio al destinatario (inversión de la carga fiscal).

En caso de entrega intracomunitaria de bienes, el Estado en el que esté establecido quien realiza la prestación dispone de una potestad tributaria que normalmente resulta neutralizada por la exención fiscal de la entrega intracomunitaria.

En cambio, en el caso de una prestación transfronteriza de servicios que sea imponible en el lugar de la sede del destinatario de la prestación, el Estado de residencia de quien efectúa la prestación no tiene potestad tributaria, de modo que no es necesaria una exención del impuesto por parte del Estado de residencia.

Estas diferencias podrían inducir a pensar que, por lo que respecta a las prestaciones transfronterizas de servicios, la Directiva 2006/112/CE (en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE) no debe interpretarse estableciendo una analogía con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13.

En conjunto, la correcta interpretación del Derecho de la Unión no parece tan evidente que no deje lugar a duda razonable alguna (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de octubre de 2018, C-416/17, apartado 110).

Por lo tanto, procede plantear al Tribunal de Justicia conforme al artículo 267 TFUE la cuestión prejudicial formulada al inicio de esta resolución.

[*omissis*]

[Observaciones sobre el procedimiento nacional y la vía judicial]

[*omissis*]

[Observaciones sobre los aspectos procesales del procedimiento prejudicial ante el Tribunal de Justicia y la protección de los datos personales, así como las costas y la posible asistencia jurídica gratuita]

[*omissis*]

Viena, a 11 de octubre de 2021

[*omissis*]

DOCUMENTO DE TRABAJO