

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER  
presentadas el 13 de enero de 2004<sup>1</sup>

1. El Hoge Raad (órgano de casación) de los Países Bajos remite al Tribunal de Justicia dos cuestiones sobre la interpretación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva en materia del impuesto sobre el valor añadido<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. El litigio que conoce el tribunal neerlandés tiene por objeto la determinación del lugar en el que se localiza la mediación prestada por un profesional en la compraventa de dos yates, situados en Francia, por cuenta de sendos adquirentes residentes en los Países Bajos.

3. El Hoge Raad quiere saber si el mencionado precepto se aplica cuando, en una adquisición de bienes dentro de la Comunidad, un agente negocia a favor de un particular que no está sujeto al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo,

«IVA»). Si la respuesta fuera afirmativa, pregunta por el sitio en el que debe entenderse realizado el hecho imponible.

#### I. El marco jurídico comunitario

4. La Sexta Directiva somete a tributación las entregas de bienes y las prestaciones de servicios<sup>3</sup> realizadas a título oneroso en el interior de un país por quienes desarrollen con carácter independiente actividades de fabricación, de comercio o de asistencia, incluido el ejercicio de profesiones liberales (artículos 2, apartado 1, y 4, apartados 1 y 2).

5. El hecho imponible en las entregas de bienes acaece donde la transmisión se produce, salvo que se precise su expedición o transporte, caso en el que la conexión es el

1 — Lengua original: español.

2 — 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). El artículo 28 *ter* fue incorporado por 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 (DO L 376, p. 1).

3 — La «prestación de servicios» constituye una categoría residual, comprensiva de cualquier operación que no tenga la condición de entrega de bienes (artículo 6 de la Sexta Directiva).

punto en el que se inicia el tránsito con destino al adquirente (artículo 8, apartado 1).<sup>4</sup>

6. Por lo que se refiere a los servicios, el hecho generador de la obligación tributaria se estima realizado en la sede de la actividad económica de quien los suministra o en el lugar donde posea un establecimiento permanente desde el que haga la prestación. En defecto de ambos criterios, se atiende al domicilio o a la residencia habitual (artículo 9, apartado 1).

7. Sin embargo, para algunas prestaciones<sup>5</sup> proporcionadas a personas establecidas fuera del país —comunitario o no— de quien las efectúa, la norma cambia y el hecho imponible se ubica en función del destinatario. En estos supuestos, la referencia, es bien la sede de su actividad económica o del establecimiento permanente al que vaya dirigido el servicio, bien el domicilio o la residencia

habitual [artículo 9, apartado 2, letra e)]. El mismo patrón se dispensa a los intermediarios en dichas operaciones [artículo 9, apartado 2, letra e), penúltimo guión].<sup>6</sup>

8. La Directiva 91/680 incorporó a la Sexta un nuevo título XVI *bis*, con la rúbrica «Régimen transitorio de tributación en los intercambios entre los Estados miembros», cuyo objeto es facilitar, una vez suprimidos los controles fiscales en las fronteras interiores a partir del 1 de enero de 1993, el paso a una ordenación definitiva del gravamen del comercio interior en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido.<sup>7</sup>

9. Conforme a esta organización provisional, quedan sujetas al IVA las «adquisiciones intracomunitarias de bienes» a título oneroso, en el interior de un país, por un sujeto pasivo actuando con el carácter de tal o por una persona jurídica que no lo sea, si quien los enajena es otro sujeto pasivo que realiza la transmisión en esta condición [artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), primer párrafo].

10. El mencionado hecho imponible es definido como la obtención del poder de disposición, en calidad de propietario, sobre

4 — También tienen un régimen singular los bienes que necesiten instalación o montaje, supuesto en el que el lugar de la entrega es el de la realización de tales operaciones [artículo 8, apartado 1, letra a), *in fine*].

5 — Las cesiones y las concesiones de derechos de las propiedades industrial e intelectual; las prestaciones de publicidad; las propias de profesiones liberales como ingenieros, abogados y expertos contables, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones; las operaciones bancarias, financieras y de seguros; las cesiones de personal; y, en fin, las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos antes citados.

6 — El artículo 9 de la Sexta Directiva ha sido traspuesto al ordenamiento jurídico de los Países Bajos por el artículo 6 de la *Wet op de Omzetbelasting 1968* —Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido— (en lo sucesivo, «Wet OB 1968»).

7 — Los considerandos tercero, octavo y noveno de la Directiva 91/680 señalan este propósito.

un bien mueble, que se expide o se transporta con destino al adquirente, por él mismo, por el vendedor o por cuenta de uno de los dos, hacia un Estado miembro distinto del de partida [artículo 28 *bis*, apartado 3, primer párrafo].

11. Las anteriores operaciones, así como las entregas de bienes, tributan en el lugar de destino (artículo 28 *ter*; partes A y B).

12. El artículo 28 *ter*; parte C, cambia el criterio en relación con los servicios en la circulación intracomunitaria de bienes, que se entienden producidos en el punto de partida. Igual regla recoge la parte E del precepto para la mediación en ese traslado. Cuando se trata de terciar en una prestación accesoria al desplazamiento, la intervención se estima saldada donde acontece la actividad secundaria. Ahora bien, en ambos casos, si el beneficiario de la intercesión está identificado en cuanto al IVA en otro Estado miembro y actúa con esa filiación, el hecho imponible se cumple en este último lugar (apartados 1 y 2).

13. Pues bien, conforme al apartado 3 del referido artículo:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considera que el lugar de las prestaciones de servicios facilitadas 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 el que se practiquen estas operaciones.

Sin embargo, cuando el destinatario esté identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se realizan dichas operaciones, el lugar de la prestación proporcionada por el intermediario se entiende 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 suministrado el servicio por el intermediario.»<sup>8</sup>

## II. Los hechos, el procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

14. El Sr. Lipjes, que se encuentra establecido en los Países Bajos, se dedica, bajo la denominación de «Dutch Yachting Services», a la mediación profesional en la compraventa de barcos de recreo.

8 — El artículo 6a de la Wet OB 1968, en la redacción de la Ley de 24 de diciembre de 1992 (*Staatsblad* 1992, p. 713), ha incorporado al derecho neerlandés el artículo 28 *ter*; parte E, de la Sexta Directiva.

15. Durante el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 1996 y el 31 de diciembre de 1997 actuó de intermediario en la adquisición de dos yates<sup>9</sup> situados en Francia (Dunkerque y Ajaccio), por cuenta de sendos compradores particulares residentes en los Países Bajos. En ambos casos, el vendedor era un particular con domicilio en Francia y el Sr. Lipjes no declaró ni pagó el IVA en ninguno de los mencionados Estados miembros por la comisión que liquidó a sus clientes.

16. La inspección neerlandesa de tributos (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) le giró una liquidación complementaria por el corretaje cobrado, ya que, a su juicio, había desempeñado los servicios en su territorio.

17. Una vez desestimada la reclamación que formuló en la vía administrativa, el sujeto pasivo impugnó la liquidación ante el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de apelación de La Haya), con el argumento de que la ayuda había sido suministrada en Francia, tesis que fue acogida por el mencionado Tribunal, a la vista del lugar en el que se encontraban los yates el día de la venta.

18. El Staatssecretaris van Financiën (secretario de Estado de Hacienda) interpuso recurso de casación, alegando que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, primera frase, de la Sexta Directiva sólo contempla las operaciones de mediación realizadas en beneficio de las actividades propias de un sujeto pasivo, según aparece definido en el artículo 4 de la Directiva. Por consiguiente, para determinar el lugar en el que el Sr. Lipjes hizo su trabajo debería regir la regla general del artículo 9, apartado 1, entendiéndose que lo ejecutó en los Países Bajos.

19. El Hoge Raad señala que el mencionado precepto no distingue en función de la transacción (salvo las excepciones que menciona) o de la persona por la que se intercede, de modo que a cada servicio de un intermediario (diferente de los citados expresamente en el artículo) se le aplicaría la regla de que se facilita en el lugar del negocio principal, con independencia de la condición en la que actúe el destinatario. Añade, sin embargo, que la anterior interpretación puede ponerse en cuestión atendiendo a la sistemática del título XVI *bis* de la Sexta Directiva y a la del repetido artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3.

20. En su opinión, la jurisprudencia comunitaria no ofrece elementos suficientes para despejar la duda, por lo que ha decidido suspender el procedimiento y, conforme al

9 — Según la información proporcionada por el Hoge Raad, no eran «medios de transportes nuevos», tal y como los define el artículo 28 *bis*, apartado 2, que contribuyen conforme a lo prescrito en la letra b), del apartado anterior de la misma disposición.

artículo 234 CE, plantear al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas:

- 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 sitio 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?

### III. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. La Comisión, el Gobierno neerlandés y el portugués han presentado observaciones escritas, dentro del plazo fijado al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia.

22. Dado que ninguno de los interesados ha solicitado formular observaciones orales, el propio Tribunal decidió renunciar a la celebración de una vista, de acuerdo con el artículo 104, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento.

### IV. Examen de las cuestiones prejudiciales

#### *A. La ubicación del hecho imponible en los servicios de mediación*

23. La ejecución de los servicios de mediación se localiza, con carácter general, donde radica la sede de la actividad económica del prestador o, en su caso, el local permanente desde el que lo proporciona.<sup>10</sup> En defecto de ambos criterios, se atiende, como ya he apuntado, al domicilio o a la residencia habitual. Esta regla es reflejo del principio de «imposición en origen» y permite situar la acción generadora de la obligación tributaria en un territorio, a la vez que identificar la normativa estatal aplicable.<sup>11</sup>

10 — La sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), ha señalado que el centro de la actividad económica es el punto de conexión prioritario, de manera que sólo puede considerarse un establecimiento diferente, desde el que se presten los servicios, si la vinculación con aquella sede no conduce a una solución fiscalmente racional o si crea un conflicto con otro Estado miembro (apartado 17). En el mismo sentido se han pronunciado las sentencias de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, Rec. p. I-4383), apartado 15, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan (C-390/96, Rec. p. I-2553), apartado 24.

11 — Pérez Herrero, L.M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1ª ed., Barcelona, 1997, p. 132.

24. El punto de conexión se traslada del asentamiento de quien ofrece el servicio al del beneficiario, cuando se trata de la mediación en las operaciones a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra e), practicadas a favor de personas establecidas en un país distinto.

25. La pauta general también conoce una excepción para la intervención por otro en el transporte comunitario de bienes o en sus prestaciones accesorias, supuestos en los que se entiende que el hecho imponible acontece en el lugar de la actividad principal, es decir, en el de inicio del traslado o en el de ejecución del trabajo auxiliar, respectivamente. Sin embargo, si la asistencia se practica para un destinatario que actúa bajo un número de identificación, a efectos del IVA, atribuido por otro Estado miembro, el territorio de este último adquiere la condición de punto de referencia para determinar el lugar de realización del evento tributario.

26. Finalmente, la fijación del hecho imponible para otras clases de mediación en el intercambio de bienes entre Estados miembros sigue idéntico criterio: el del negocio en el que se intercede, con la excepción ya citada en relación con el alta fiscal del representado en otro Estado miembro.

27. En resumen, los servicios de un mediador tributan en el Estado miembro donde:

- 1) está radicado (es la regla general del artículo 9, apartado 1);<sup>12</sup>
- 2) se encuentra establecido el destinatario [artículo 9, apartado 2, letra e), penúltimo guión];
- 3) se desarrolla la actividad en la que se tercia (primer párrafo de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 28 *ter*, parte E); o
- 4) el destinatario tiene el número de identificación fiscal utilizado en la operación (segundo párrafo de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 28 *ter*, parte E).

12 — Parece que la Comisión se confunde cuando afirma que el artículo 9, apartado 1, no se aplica a las operaciones de mediación. Al contrario, constituye, como acabo de apuntar, el criterio principal. El artículo 9, apartado 2, letra e), penúltimo guión, sólo se refiere a la actividad mediadora realizada en favor de personas establecidas en otro país en relación con determinados servicios. Por su parte, el artículo 28 *ter*, parte E, atañe a la tarea de los intermediarios en la adquisición y en el transporte intracomunitario de bienes. El resto de las actividades de mediación queda sometido al artículo 9, apartado 1.

28. El supuesto de hecho del litigio principal, que consiste en la intervención, por cuenta de dos particulares residentes en los Países Bajos, para la adquisición de sendos yates situados en Francia, sólo puede subsumirse en la primera hipótesis o en la tercera.

30. La respuesta correcta es, en mi opinión, la primera.

*B. El ámbito subjetivo de aplicación del artículo 28 ter de la Sexta Directiva*

29. La elección correcta entre las dos alternativas requiere que se concrete el ámbito de aplicación del artículo 28 ter; al respecto, hay tres soluciones posibles, que coinciden con las posiciones adoptadas por cada uno de los intervinientes en este proceso prejudicial. Para la primera, el referido precepto comprende cualquier mediación, distinta de las que cita, con independencia de la condición en la que actúe el beneficiario y de la que ostente el enajenante en el negocio principal; es la tesis de la Comisión. El Gobierno neerlandés estima preciso, para que el mencionado artículo encuentre aplicación, que los buenos oficios se lleven a cabo por cuenta de un sujeto pasivo del tributo o de una persona jurídica no sometida al mismo. Finalmente, el Gobierno portugués mantiene un postulado intermedio, conforme al que la referida norma contempla los servicios proporcionados a un particular; siempre que la transmisión de bienes dentro de la Comunidad la practique un sujeto pasivo del impuesto.

31. Una interpretación teleológica de los artículos incorporados por la Directiva 91/680 abona esta afirmación.

32. La norma controvertida en este asunto pretende hacer frente al reto de la supresión de los controles fiscales en las fronteras interiores a partir del 1 de enero de 1993, pero, como quiera que el 31 de diciembre de 1992 no se daban las condiciones necesarias para instaurar el principio de imposición en origen,<sup>13</sup> dispuso un periodo transitorio en el que se mantuvo la regla del gravamen en destino.<sup>14</sup> Para facilitar la eliminación de las fronteras aduaneras, suprimió cualquier formalidad en sus confines y, mediante la delimitación de un nuevo hecho imponible

13 — Tal principio resulta imprescindible para que la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones a la exportación sea neutral, sin perjuicio de la atribución del ingreso fiscal al Estado miembro donde se produce el consumo final. Así se deduce del séptimo considerando de la Directiva 91/680 («[...] el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basa en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, sin que ello afecte, para el tráfico comunitario entre sujetos pasivos, al principio de atribución del ingreso fiscal correspondiente a la aplicación del impuesto en la fase del consumo final del Estado miembro donde se produzca tal consumo final»), en relación con el artículo 4 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados de la Unión relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 13), que indica como objetivo «[...] la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, garantizando la neutralidad de [los impuestos sobre el volumen de los negocios] sea cual fuere el origen de los bienes y de las prestaciones de servicios».

14 — Los considerandos noveno, décimo y undécimo de la Directiva 91/680 justifican esta fase de tránsito y la conveniencia de gravar durante su vigencia determinadas operaciones en los Estados miembros de destino.

(«adquisición intracomunitaria de bienes»), localizó todas las obligaciones fiscales en una posición similar a las operaciones interiores.

33. En otras palabras, la vigencia durante el periodo transitorio del mencionado hecho imponible supuso una derogación, en relación con el tráfico de bienes entre los Estados miembros, del principio de contribución en el punto de partida.<sup>15</sup> Para comprender el alcance de esta dispensa provisional debe tenerse presente que el IVA es un tributo encaminado a gravar los actos de consumo, como manifestación indirecta de la capacidad económica de las personas, objetivo que se logra sometiendo a imposición las operaciones de los empresarios o de los profesionales, quienes, a través de la técnica de la repercusión, trasladan la carga al consumidor final. De este modo se consigue un impuesto «neutral» para los sujetos pasivos: sólo lo soporta el último eslabón del proceso, quien recibe el producto o disfruta la prestación. Por estas razones, la Sexta Directiva define el acontecimiento que determina el nacimiento de la obligación tributaria, con independencia del carácter de la persona a la que se entregan los bienes o a la que se suministran los servicios.

34. Ahora bien, para que en una adquisición intracomunitaria de bienes se devengue el impuesto resulta necesario que el comprador

sea un sujeto pasivo o una persona jurídica, aunque no tenga tal condición [artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a)]. Esta norma se justifica en que, al pagarse en el país de recepción, la neutralidad sólo queda garantizada si quien soporta la contribución puede repercutirla o deducirla, porque es un sujeto pasivo que utiliza los bienes en actividades efectivamente gravadas, y no un consumidor final. Por esta circunstancia, el artículo 28 *ter*, partes A y B, de la Sexta Directiva presume que el hecho imponible ocurre en el Estado miembro de llegada del transporte o de la expedición de los bienes con destino al adquirente o en el que se le ha atribuido el número de identificación fiscal con el que actúa, donde puede descontar la carga que ha soportado.<sup>16</sup>

35. Otra de las claves que presiden el régimen transitorio instaurado por la Directiva 91/680 radica en el respeto de la soberanía fiscal de los Estados miembros. Cada socio comunitario define con total independencia las operaciones gravables, pero sus respectivos poderes impositivos deben coordinarse de manera que, en una operación dentro de la Comunidad, donde una potestad termine, comience la otra. Estas exigencias explican que, si una compra de bienes tributa en el país en el que se ponen a disposición del adquirente, la correlativa

16 — El artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio la Directiva 91/680, dispone que el sujeto pasivo puede restar las cuotas impositivas devengadas conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), en la medida en que utilice los bienes o los servicios para las necesidades de sus operaciones gravadas.

15 — Véase Pérez Herrero, L.M., *op. cit.*, p. 48.



entrega que se hace en el Estado miembro de origen quede exenta [artículo 28 *quater*; parte A, letra a)], con la finalidad de evitar la doble imposición.<sup>17</sup>

clase de negocio, en el lugar en el que acaezca (apartado 3).

36. Sin embargo, las anteriores razones, que arrojan luz sobre la redacción del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, no concurren en las actuaciones accesorias a la adquisición intracomunitaria de bienes y al consiguiente tráfico de un Estado miembro a otro ni, en particular, respecto de la actividad de mediación. En estos casos no existe una sucesión de operaciones, todas, en principio, sujetas al IVA, acaecidas en distintos países comunitarios, que hayan de coordinarse para garantizar la neutralidad del tributo y salvaguardar la soberanía fiscal de cada uno, sino que tiene lugar una prestación, suministrada con carácter profesional, que empieza y se consume en sí misma. En atención a esta circunstancia, la intervención por otro en la adquisición y en el movimiento de bienes en el interior de la Unión se entiende realizada, a efectos del IVA, en el lugar en el que se desarrolla el negocio principal: si se media en el transporte, en el punto de partida (apartado 1 de la parte E del artículo 28 *ter*); si se intercede en una actividad accesorio, donde se ejecute materialmente (apartado 2); si se tercia en otra

37. Por igual motivo, resulta irrelevante que la operación principal esté sometida a tributación o se trate de una transmisión entre particulares. La correduría tiene sustancia propia y tributa al margen de la actividad a la que sirve, que únicamente lo vincula para, en ciertos casos, determinar el lugar del hecho imponible. Así pues, el sustantivo «operaciones» que utiliza el precepto no se refiere sólo a las gravadas con el IVA, sino también a cualquiera en la que un sujeto pasivo del impuesto intervenga en nombre de otra persona, distinta de las contempladas en los apartados 1 y 2 de la propia disposición y en el artículo 9, apartado 2, letra e). La Comisión explica, en sus observaciones escritas, que una indagación lingüística se revelaría inútil, toda vez que la Sexta Directiva emplea el indicado término de forma indiferenciada, tanto para designar las transacciones comprendidas en su ámbito de aplicación, como las que escapan a la imposición.

38. El artículo 21 de la Sexta Directiva, modificado por la Directiva 91/680, constituye una buena prueba de que el legislador comunitario no exige en las operaciones de mediación que el destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al tributo. Al señalar los deudores del impuesto, distingue las compras dentro de la Comunidad con traslado de un país a otro, a las que se refiere el artículo 28 *bis*, de los servicios dados con ocasión de tales opera-

17 — Si la transacción fuese gravada también en el Estado miembro de partida, el comprador pagaría dos veces el mismo tributo: una con la repercusión que operaría el vendedor y otra con la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino.

ciones, contemplados en el artículo 28 *ter*, partes C, D y E. En relación con las primeras, califica de deudor a «la persona que efectúe una adquisición intracomunitaria de bienes sometida» [apartado 1, letra d)], por tanto, al adquirente que es un sujeto pasivo o una persona jurídica. Por el contrario, por lo que respecta a los segundos, estima obligado al pago al «destinatario» de los servicios, sin más precisión, incluyendo también las prestaciones recogidas en el artículo 9, apartado 2, letra e), que, como nadie discute, comprende las facilitadas a los particulares.

39. Con lo hasta aquí expuesto, cabe sostener que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva alude a los servicios suministrados por intermediarios, abstracción hecha de la persona a la que vayan destinados. Parafraseando al Gobierno de la República Portuguesa (apartado 16 de sus observaciones escritas), se puede afirmar que la condición del sujeto por el que actúa el tercero resulta irrelevante para la aplicación del referido precepto, añadiendo, por las razones apuntadas, que también carece de trascendencia la cualidad del vendedor en la operación principal.

40. Los argumentos del Gobierno neerlandés no desdican las anteriores aseveraciones. En primer término, aunque, cuando la

mediación se practique en beneficio de quien actúa con una identificación fiscal, a efectos del IVA, atribuida por un Estado miembro distinto de aquel en el que tiene lugar el negocio principal, se presume que el hecho imponible acaece en el territorio del primero, tal constatación no significa que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva únicamente contemple como destinatarios a sujetos pasivos de dicho tributo, sino que, en esas circunstancias, la prestación se entiende servida en la indicada ubicación. Cuando el beneficiario es un particular consumidor final y, por consiguiente, no actúa bajo la cobertura de ninguna filiación tributaria por este impuesto, no ha lugar a la segunda hipótesis legal y aquel evento acontece donde se desarrolla la actividad en la que el mediador tercia.

41. El último argumento avanzado por el Gobierno de los Países Bajos para defender su tesis radica en que el precepto cuya interpretación solicita el Hoge Raad, a la vista de su segundo párrafo, pretende evitar que el destinatario de los servicios se vea obligado a ejercitar su derecho a deducir el IVA soportado en un país distinto de aquel en el que se grava realmente la operación, considerándose que la intervención ocurre en el Estado miembro que le ha atribuido la identificación fiscal con la que actúa. Para el citado Gobierno, la norma excluiría a los particulares que no pueden deducir la cuota tributaria soportada. Pero semejante apreciación desconoce que el párrafo segundo del repetido artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3,

de la Sexta Directiva contiene una previsión particular para algunos beneficiarios de la prestación que sean sujetos pasivos del impuesto, circunstancia que no excluye la aplicación de la primera parte del precepto al representado que es «consumidor final» de los buenos oficios.

*C. El lugar del hecho imponible en los servicios de mediación del artículo 28 ter, parte E, apartado 3*

42. Así pues, el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva se aplica a la mediación en favor de un particular. Según este precepto, la intervención se entiende practicada en el mismo punto que el trato principal. Dada la economía de esta norma, el apartado 3 sólo puede referirse a la intermediación en las adquisiciones intracomunitarias y en las entregas de bienes definidas en los apartados 1, 3 y 5 del artículo 28 *bis*, cuyo lugar de realización fijan las partes A y B del artículo 28 *ter*.

43. Conforme a dichas disposiciones, el hecho imponible sucede en el punto donde se encuentran los bienes en el momento de la

llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.<sup>18</sup>

44. La regla especial de la parte E del artículo 28 *ter* de la Sexta Directiva remite a los criterios indicados en las partes A y B y no a la pauta general que, para las entregas de bienes, recoge el artículo 8, como da a entender la redacción de la segunda pregunta formulada por el Hoge Raad.<sup>19</sup>

45. De esta manera se obvian las disfunciones puestas de manifiesto por los intervinientes en este proceso prejudicial, al tiempo que se garantiza la tributación racional y homogénea a la que aluden; por otra parte, se satisface la finalidad de organizar una distribución adecuada de los ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales sobre el IVA y de evitar los conflictos de competencia, incluida la doble imposición, que, conforme a la jurisprudencia comunitaria,<sup>20</sup> constituye la esencia de las normas de la Sexta Directiva que fijan el lugar de producción del hecho imponible.

18 — Debe tenerse en cuenta, en el caso de las adquisiciones, el supuesto en el que el comprador actúe con una identificación fiscal atribuida por un Estado miembro distinto del de recepción.

19 — En mi opinión, en el caso del litigio principal, el hecho imponible de la prestación de los servicios de mediación habría tenido lugar en los Países Bajos, siempre y cuando los yates se hubieran puesto a disposición de los compradores en dicho Estado miembro, dato que no consta en el auto de remisión.

20 — Véanse las sentencias de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231), apartados 14 y 15; de 26 de septiembre de 1996, *Dudda* (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20; de 6 de marzo de 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartado 10; de 25 de enero de 2001, *Comisión/Francia* (C-429/97, Rec. p. I-637), apartado 41; de 15 de marzo de 2001, *SPI* (C-108/00, Rec. p. I-2361), apartado 15; y de 5 de junio de 2003, *Design Concept* (C-438/01, Rec. p. I-5617), apartado 22.

## V. Conclusión

46. En atención a todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las preguntas formuladas por el Hoge Raad, declarando que:

- «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, se aplica también cuando los servicios de mediación a los que se refiere se proporcionan a un particular, con independencia de la condición en la que actúe quien realiza la transmisión en el negocio jurídico principal.
  
- 2) En tal caso, la determinación del lugar de la mediación debe realizarse conforme a los criterios señalados en las partes A y B del artículo 28 *ter* de la Sexta Directiva.»