

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 10 de noviembre de 2005<sup>1</sup>

## I. Introducción

1. En el presente asunto ha de responderse a cuestiones de interpretación 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<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que versan sobre la imposición de las denominadas operaciones en cadena. En tal clase de operaciones, varias empresas de dos o más Estados miembros celebran contratos de compra sucesivos sobre la misma mercancía, que posteriormente se ejecutan mediante un solo desplazamiento de la mercancía desde el primer proveedor hasta el último comprador.

reconocimiento del impuesto sobre el valor añadido pagado al intermediario en el marco de la deducción del impuesto. Se concede una deducción por las entregas nacionales sujetas al impuesto, pero no por las entregas intracomunitarias (transfronterizas) exentas. La administración tributaria sostiene que las partes trataron erróneamente la entrega al comprador final como una entrega interna sujeta al impuesto.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho comunitario

2. En el procedimiento principal sustanciado ante el Verwaltungsgerichtshof austriaco, el comprador final de una operación en cadena discute con la administración tributaria el

3. Según el artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes; a tal respecto, se considera sujeto pasivo, con arreglo al artículo 4, apartados 1 y 2, el comerciante independiente que realice la entrega.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

4. A los fines de la determinación del lugar de la operación imponible, el artículo 8 establece las reglas siguientes:

artículo 21, así como el lugar de eventuales entregas posteriores, es el país de importación de los bienes.»

«1 Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

- a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente. [...];
- b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.

5. Mediante la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991,<sup>3</sup> se introdujo en la Sexta Directiva un nuevo título XVI *bis* (régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros; artículos 28 *bis* a 28 *decimocuarto*). Estas disposiciones siguen siendo pertinentes, puesto que hasta ahora no se ha adoptado todavía un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros.

6. El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva establece, entre otras cosas:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

[...]

2. No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes se halle en un país que no sea el de la importación de los bienes, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador, en el sentido del apartado 2 del

- a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto

<sup>3</sup> — DO L 376, p. 1.

pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1.

[...]

3. Se considerará “adquisición intracomunitaria” de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

7. El artículo 28 *ter*, parte A, de la Sexta Directiva regula el lugar de las operaciones. Esta disposición establece, entre otras cuestiones:

«1. 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.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 *bis* apartado 1, letra a), sin embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

[...]»

8. Con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, las entregas intracomunitarias de bienes entre dos Estados miembros están exentas del impuesto. La citada disposición establece, entre otras cosas:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

- a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5 y en el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra a), expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el

artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

faculte a un adquirente o, por mandato de éste, a un tercero para disponer de un bien en nombre propio. El poder de disposición sobre el bien podrá ser transmitido por el propio empresario o, por mandato suyo, a través de un tercero.

[...]»

[...]

#### B. Derecho nacional

9. Las disposiciones nacionales pertinentes en el procedimiento principal se hallan recogidas en la Umsatzsteuergesetz 1994 austriaca, en la versión de la Steuerreformgesetz 2000<sup>4</sup> (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»).

10. El artículo 3, apartados 1, 7 y 8, de la UStG 1994 establece:

«1. Se considerarán entregas las prestaciones mediante las cuales un empresario

7. Una entrega se considerará realizada en el lugar en que se encuentre el bien en el momento de la transmisión del poder de disposición.

8. Cuando el bien objeto de una entrega sea transportado o expedido al adquirente o, por mandato de éste, a un tercero, la entrega se considerará realizada con el inicio del transporte o con la entrega del bien a un agente de transportes, transportista o expedidor. Existe expedición cuando el empresario transporte el bien a través de un transportista o un expedidor a un tercero o cuando encargue a un agente de transportes que gestione dicho transporte.»

11. Mediante la Steuerreformgesetz 2000 se modificó el artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994 –según la exposición de motivos del legislador, al objeto de adaptar la citada

<sup>4</sup> — BGBl. I, n.º 106/1999.

disposición al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva— y desde entonces tiene el siguiente tenor:

«Cuando el bien objeto de la entrega sea transportado o expedido por el proveedor o el adquirente, la entrega se considerará realizada en el lugar en que comience el transporte o la expedición con destino al adquirente o, por mandato suyo, a un tercero. Existe expedición cuando el bien sea transportado por un transportista o un expedidor o cuando dicho transporte sea gestionado por un agente de transportes. La expedición comienza con la entrega del bien al agente de transportes, transportista o expedidor.»

12. El artículo 12 de la UStG 1994, aplicable al derecho de deducción, establece, entre otras cosas:

«1. El empresario podrá deducir las siguientes cantidades:

(1) El impuesto indicado por separado en facturas (artículo 11) de las que sea destinatario y que hayan sido expedidas por otros empresarios por entregas u otras prestaciones que hayan sido realizadas a favor de su empresa en el interior del país [...]»

### III. Hechos y cuestiones prejudiciales

13. En 1996 y 1997, la sociedad K GmbH, con domicilio social en Austria, vendió, en el marco de contratos anuales, una determinada cantidad mensual de plomo refinado metalúrgico «franco Arnoldstein, despachada en aduana, impuestos pagados y transportada en camión» a la recurrente del procedimiento principal, la sociedad EMAG Handel Eder OHG, domiciliado asimismo en Austria. K compró a su vez el plomo refinado metalúrgico a sociedades domiciliadas en Italia y en los Países Bajos. La mercancía había estado almacenada en depósitos aduaneros de Rotterdam y Trieste, respectivamente. Un agente de transportes contratado por la sociedad K transportó la mercancía desde los lugares citados hasta el lugar de destino en las instalaciones de EMAG, o, en su caso, en las instalaciones de los compradores de EMAG. K facturó a EMAG las entregas con un 20 % de IVA. El Finanzamt negó a EMAG el derecho a la deducción. A su juicio, K había facturado indebidamente el impuesto sobre el valor añadido a EMAG, dado que la operación debe considerarse una entrega intracomunitaria exenta a resultas del transporte de la mercancía desde Italia o, en su caso, desde los Países Bajos con destino a EMAG.

14. EMAG impugnó esta decisión y defendió la tesis de que la entrega por el agente de transporte desde los Países Bajos o, en su caso, desde Italia hasta Austria se produjo únicamente a instancias de K. Así pues, entre K y su proveedor se da una entrega desde

otro Estado miembro. En cambio, la posterior entrega efectuada por K a EMAG constituye una entrega interna sujeta al impuesto, de suerte que debe concederse el derecho a deducción.

operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

15. La Finanzlandesdirektion Kärnten desestimó por infundado el recurso interpuesto por EMAG. A su juicio, con arreglo al artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994, el lugar de las entregas intracomunitarias exentas radica en los Países Bajos o, en su caso, Italia, pues la mercancía fue entregada al transportista en Rotterdam y Trieste, respectivamente, y éste la transportó hasta las instalaciones de EMAG en Austria.

2) ¿Puede considerarse que varias entregas constituyen entregas intracomunitarias exentas cuando varios empresarios celebran una operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

16. Esta resolución de la Finanzlandesdirektion Kärnten constituye el objeto del procedimiento sustanciado ante el Verwaltungsgerichtshof austriaco. El Verwaltungsgerichtshof ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar en el que comienza la segunda entrega es el lugar efectivo del que parte el bien o el lugar en el que finaliza la primera entrega?

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la [...] Sexta Directiva [...], de modo que el lugar en el que comienza la expedición o el transporte también es determinante cuando varios empresarios celebren una

4) Para responder a las cuestiones 1 a 3, ¿es relevante el hecho de quién tiene el poder de disposición sobre el bien durante el desplazamiento de las mercancías?»

**IV. Alegaciones de las partes**

17. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, han definido su postura EMAG, los Gobiernos austriaco, británico e italiano y la Comisión. Todas las partes sostienen que las operaciones en cadena sólo pueden considerarse una entrega en cuanto entrega intracomunitaria exenta. Asimismo, todas las partes convienen en última instancia en que, en el presente asunto, en la relación entre los anteriores proveedores neerlandeses o italianos y K GmbH existe una entrega intracomunitaria en el sentido de la Sexta Directiva, por lo que respecto a EMAG no cabe ya considerar la existencia de una entrega intracomunitaria.

18. Sin embargo, las partes se manifiestan de forma diferente en relación con la respuesta abstracta a las cuestiones prejudiciales. Mientras que EMAG y el Gobierno británico sostienen que en las operaciones en cadena es siempre la primera entrega la que constituye la entrega intracomunitaria exenta, en opinión de los Gobiernos austriaco e italiano y de la Comisión las circunstancias del caso concreto resultan determinantes para establecer cuál de las entregas debe considerarse en el caso concreto entrega intracomunitaria exenta.

**V. Apreciación jurídica***A. Observaciones preliminares sobre el régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

19. Las entregas de bienes en el interior del país están sujetas al impuesto sobre el valor añadido (artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva). En cambio, en el caso de bienes procedentes de terceros Estados y destinadas a compradores situados en la Comunidad, no es la entrega, sino la entrada en la Comunidad lo que constituye el hecho imponible (artículos 2, punto 2, y 7 de la Sexta Directiva).

20. Por cuanto respecta a los intercambios transfronterizos en el interior de la Comunidad, mediante el régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (título XVI *bis*) la Directiva 91/680 ha introducido un nuevo hecho imponible: la adquisición intracomunitaria. Para una mejor comprensión de este régimen todavía en vigor, resultará instructivo exponer una breve retrospectiva.

21. Antes de la introducción de la adquisición intracomunitaria, las entregas de bienes transfronterizas tributaban en la Comunidad de forma análoga al resto de los intercambios internacionales. Con arreglo al régimen general, una entrega de bienes estaba sujeta

al impuesto en el lugar de la entrega a efectos del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es decir, en el lugar en que se encuentran en el momento de iniciarse la expedición. Así pues, el impuesto sobre el valor añadido se aplicaba con ocasión de la importación en el Estado de destino. Al objeto de recaudar el impuesto sobre el valor añadido a la importación, debían efectuarse controles fronterizos.

22. Para realizar el mercado interior, debía eliminarse esta forma de tributación y, de este modo, también los controles a efectos fiscales en las fronteras interiores.<sup>5</sup> Ahora bien, la reforma no llegó tan lejos como para extender las normas aplicables a las entregas de bienes internas a los intercambios entre dos Estados miembros. En efecto, ello habría significado que, a diferencia de lo que ocurría con la normativa anterior, el impuesto sobre el valor añadido no correspondería al Estado en el que se importa la mercancía, sino al Estado desde el cual se expide el bien. En efecto, en los intercambios dentro de un Estado miembro la entrega constituye por regla general la operación sujeta al impuesto (artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva). El lugar de la operación imponible es aquí el lugar en el que se halla la mercancía en el momento de iniciarse el transporte con destino al adquirente [artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva].

23. Según el régimen transitorio, debe permanecer inalterado el anterior reparto de la competencia fiscal entre los Estados miem-

bros. El impuesto sobre el valor añadido, en cuanto impuesto sobre el consumo, debe seguir pagándose en el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final. Al objeto de garantizar lo anterior, la Directiva 91/680 introdujo, en relación con los intercambios entre los Estados miembros, la adquisición intracomunitaria como nuevo hecho imponible [artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a)]. Así pues, en este caso se somete a tributación la recepción de la mercancía por el adquirente en el Estado miembro de importación. Este hecho imponible sustituyó la anterior tributación a la importación.

24. A tal respecto, al objeto de evitar una doble imposición –tal como señaló ya el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto *Lipjes*–, los poderes impositivos se coordinan de manera que, en una operación dentro de la Comunidad, donde una potestad termine, comience la otra.<sup>6</sup>

25. Dado que, con arreglo al régimen transitorio en vigor, la adquisición intracomunitaria tributa en el Estado de destino de la mercancía, debe eximirse del pago del impuesto a la correspondiente entrega intracomunitaria en el Estado de origen [artículo 28 *quater*; parte A, letra a), de la Sexta Directiva]. Así pues, mientras que la adquisición intracomunitaria ha reempla-

6 — Conclusiones presentadas por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer el 13 de enero de 2004 en el asunto *Lipjes*, sentencia de 27 de mayo de 2004, *Lipjes* (C-68/03, Rec. p. I-5879), punto 35.

5 — Véase el segundo considerando de la Directiva 91/680.



zado al gravamen a la importación, la exención de la entrega intracomunitaria reemplaza a la exención a la importación.

de mercancías efectivamente efectuado por K desde los Países Bajos/Italia a la segunda entrega.

### B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

26. Las dos primeras cuestiones prejudiciales están estrechamente vinculadas entre sí. A tal respecto, la segunda cuestión reviste un carácter más básico y, por tanto, deberá ser respondida en primer lugar. Su alcance sólo se entenderá si se tiene en cuenta el modo en que la administración tributaria austriaca quiere manifiestamente clasificar los supuestos de las operaciones en cadena.

27. Dicha administración considera ambas operaciones, que forman parte de la operación en cadena, entregas intracomunitarias exentas. A su juicio, la primera entrega intracomunitaria exenta la constituye la transacción entre las empresas neerlandesas o italianas y K en Austria, mientras que la segunda entrega intracomunitaria exenta es la operación entre la sociedad austriaca K y la sociedad austriaca EMAG. Sin embargo, estas dos entregas autónomas —desde un punto de vista jurídico— conllevan un solo desplazamiento de mercancías desde los Países Bajos/Italia hasta Austria. Para poder aceptar la existencia de una entrega intracomunitaria —es decir, transfronteriza— exenta en la operación entre las sociedades K y EMAG, ambas con domicilio en Austria, la administración tributaria asigna el transporte

28. En este contexto, mediante su segunda cuestión el Verwaltungsgerichtshof desea saber si en una operación en cadena se dan efectivamente dos entregas intracomunitarias exentas, aunque se haya producido un solo desplazamiento de transporte.

29. La clasificación de las transacciones de la operación en cadena por la administración tributaria, que acaba de exponerse, no se cohonestan con los objetivos del régimen especial de imposición de las entregas intracomunitarias contenido en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva. Este régimen especial está dirigido a coordinar las competencias de los Estados miembros en la tributación de las entregas intracomunitarias. Las entregas transfronterizas deben tributar una sola vez, y además —a diferencia de lo dispuesto en el régimen de las operaciones internas— en el Estado de destino.

30. Este objetivo se cumple únicamente si, en el presente supuesto, sólo una de las entregas es tratada como una entrega intracomunitaria, en particular aquella que haya dado lugar a la adquisición intracomu-

nitaria. En cambio, todas las operaciones anteriores y posteriores son entregas internas que, con arreglo al régimen general, están sujetas al impuesto en el Estado en el que se hayan realizado estas entregas.

31. En las operaciones transfronterizas, la entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva se contrapone exactamente a la adquisición intracomunitaria imponible. Si se ha producido un solo desplazamiento de mercancías a través de la frontera con un Estado miembro, sólo podrá darse una entrega exenta, por un lado, y una adquisición imponible, por otro. Ello garantiza que la coordinación de las competencias de los Estados miembros afectados, que tienen por objeto el régimen del título XVI *bis* de la Sexta Directiva, funcione sin problemas y que las entregas intracomunitarias no queden sujetas varias veces a imposición ni tampoco se produzca una situación de no sujeción a impuestos (neutralidad de la imposición). Los supuestos como los del presente asunto, en los que participan varias personas y existen varios adquirentes, el movimiento de mercancías transfronterizo debe asignarse con precisión a una operación de entrega o de adquisición, con objeto de delimitar las competencias fiscales de los Estados miembros.

32. Las siguientes consideraciones ponen de manifiesto las discordancias que se producen si, en un caso como el que constituye el

objeto de litigio principal, se acepta la existencia de dos entregas intracomunitarias exentas. En primer lugar, se daría una entrega intracomunitaria exenta del proveedor neerlandés/italiano anterior a K. A esta entrega se contrapondría una adquisición intracomunitaria por K imponible en Austria. En efecto, con arreglo al artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, se considera lugar de esta operación el lugar en donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

33. Para ver igualmente en la entrega de K a EMAG una entrega intracomunitaria exenta, el lugar de esta entrega debería hallarse forzosamente de nuevo en un Estado miembro distinto de Austria. Aquí cabría considerar únicamente a los Países Bajos o a Italia. Así pues, en esta cadena de entregas, K enviaría de nuevo las mismas mercancías desde los Países Bajos o Italia hasta Austria, si bien ya las ha adquirido anteriormente en Austria en cuanto adquisición intracomunitaria a efectos de la Sexta Directiva.

34. En conclusión, la segunda entrega intracomunitaria así sistematizada llevaría aparejada una nueva adquisición intracomunitaria por EMAG en Austria sujeta al impuesto con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Así pues, la duplicidad

ficticia de la operación de transporte no sólo es artificiosa, sino que conduce también a una doble imposición, en cuanto que los mismos bienes dan lugar dos veces a una adquisición intracomunitaria imponible en Austria.

35. En consecuencia, debe responderse a la segunda cuestión prejudicial que sólo una de varias entregas debe considerarse entrega intracomunitaria exenta cuando varios empresarios celebren una operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías transfronterizo; a tal respecto, la entrega intracomunitaria es aquella entrega que se contrapone a la adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

### *C. Sobre la primera cuestión prejudicial*

36. La primera cuestión prejudicial está dirigida a averiguar el lugar de ambas entregas con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Habida cuenta de los hechos del procedimiento principal, la cuestión debe interpretarse de forma restrictiva en el sentido de que se refiere únicamente al supuesto de la operación en cadena que afecta a dos Estados miembros.

37. En la lógica de la administración tributaria, tendría que considerarse lugar de entrega el lugar de expedición efectiva en los Países Bajos e Italia, respectivamente. Desde su punto de vista, ello da lugar a que ambas operaciones constituyan entregas intracomunitarias exentas. Este resultado debería, en última instancia, inferirse de una interpretación del artículo 8 de la Sexta Directiva.

38. Sin embargo, como ya se ha señalado en la respuesta a la primera cuestión, en un desplazamiento de mercancías de este tipo sólo se da una entrega intracomunitaria exenta. De ello se sigue, para la respuesta a la primera cuestión, que el lugar en que se inicia el transporte a efectos del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no es relevante para la apreciación de las dos relaciones de entrega, cuando varios empresarios celebren una operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías transfronterizo.

39. Ciertamente, a la vista del tenor del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, sería posible considerar a los Países Bajos o a Italia el lugar de entrega tanto en la relación contractual entre el proveedor anterior neerlandés o italiano y K como entre K y EMAG. En efecto, la mercancía se hallaba efectivamente en estos

Estados miembros en el momento de iniciarse el transporte. Ahora bien, este punto de vista no sería compatible con el régimen de adquisición intracomunitaria contenido en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva.

ción intracomunitaria constituye la operación pertinente en una transacción intracomunitaria. El lugar de esta operación se regula por el artículo 28 *ter*, partes A y B, que establece así una excepción a las disposiciones generales del artículo 8, que regulan la entrega de bienes en el interior de un Estado miembro.

40. El elemento decisivo para el establecimiento de la entrega intracomunitaria exenta no es, pues, qué lugar fue efectivamente el punto de partida del desplazamiento de transporte y, por tanto, constituye el lugar de entrega a efectos del artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Antes bien, dependerá de qué entrega ha dado lugar a una adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a). Esta entrega es la entrega intracomunitaria exenta.

43. Por consiguiente, ha de responderse a la primera cuestión prejudicial que el lugar de inicio de la expedición a efectos del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no es decisivo para saber si una entrega en el marco de una operación en cadena como la del presente asunto debe ser considerada una entrega intracomunitaria exenta.

41. Las entregas que se producen, dentro de la cadena de entregas, antes e inmediatamente después de la adquisición intracomunitaria son, en cambio, entregas internas en el Estado de expedición o de destino, cuyo lugar de entrega se determinará con arreglo al artículo 8 de la Sexta Directiva.

#### D. Sobre la tercera cuestión prejudicial

42. En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró en el asunto Lipjes<sup>7</sup> que la adquisi-

44. La tercera cuestión prejudicial se plantea únicamente para el caso de que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión. De la respuesta a la primera cuestión ha resultado que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no puede interpretarse en el sentido de que únicamente sobre la base del lugar de entrega

7 — Sentencia citada en la nota 6 *supra*, apartado 25.

efectivo, según esta disposición, varias entregas de una operación en cadena transfronteriza puedan ser calificadas de entregas intracomunitarias.

45. A resultados de esta afirmación la respuesta a la tercera cuestión no pierde en modo alguno, sin embargo, su importancia en el litigio principal. En efecto, el artículo 8 sigue siendo aplicable en principio a las entregas internas que se hayan realizado con anterioridad e inmediatamente después de la entrega intracomunitaria.

46. Con vistas a las entregas que hayan tenido lugar únicamente en el Estado de expedición antes de la adquisición intracomunitaria, no se observa ninguna particularidad en la aplicación del artículo 8.

47. En cambio, la situación se plantea de forma distinta en una entrega interna que sigue inmediatamente a la adquisición intracomunitaria. Si la mercancía es entregada por aquel en cuya persona se ha producido la adquisición intracomunitaria (en el presente asunto, K), a un tercero situado en el mismo Estado miembro (en el presente asunto, EMAG), no podrá aceptarse como lugar de la entrega, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar en que los bienes se encuentren efectivamente en el momento de iniciarse la expedición o el transporte (en el presente asunto, los Países Bajos o Italia).

48. Antes bien, ha de tenerse en cuenta la circunstancia de que en el país de destino de la mercancía (en el presente asunto, Austria) ya se ha producido una adquisición intracomunitaria. En consecuencia, deberá considerarse también el país de destino como lugar de la entrega que sigue a esta adquisición.

49. A esta conclusión puede llegarse por dos vías. Por un lado, cabría estimar que la entrega nacional posterior a la adquisición constituye un caso incluido en el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva (la denominada entrega sin desplazamiento). Ello resulta adecuado, dado que el transporte transfronterizo ya se ha atribuido a la entrega intracomunitaria precedente y no puede atribuirse ya a una entrega posterior.

50. Por otro lado, podría aplicarse por analogía el artículo 8, apartado 2, de la Sexta Directiva. Esta disposición establece un régimen especial a los fines de la determinación del lugar de la entrega en el caso de que una mercancía sea expedida, a instancias del importador, desde un tercer Estado con destino a la Comunidad. El lugar de entrega no será, pues, el lugar de expedición efectiva en el tercer Estado, sino el Estado miembro en el que se introducen las mercancías. Dado que la adquisición intracomunitaria reemplaza prácticamente a la importación, esta solución también parece defendible.

51. Dado que, en última instancia, ambas vías conducen a que se considere lugar de la entrega el lugar situado en el Estado miembro en el que se efectuó la adquisición intracomunitaria precedente, no es necesario pronunciarse sobre la vía a la que deba darse preferencia.

52. En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que, en el marco de una operación en cadena de esta clase, no debe considerarse lugar de una entrega que sigue a una adquisición intracomunitaria el lugar desde el cual se ha expedido efectivamente la mercancía. Antes bien, el lugar de la entrega se considerará situado en el Estado miembro en el que se haya producido la adquisición intracomunitaria.

#### *E. Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

53. Mediante la cuarta cuestión prejudicial, planteada por el *Verwaltungsgerichtshof* con independencia de la respuesta que se dé a las cuestiones primera a tercera, dicho órgano jurisdiccional desea saber si para apreciar estas cuestiones es relevante el hecho de quién tiene el poder de disposición sobre el bien durante el desplazamiento de las mercancías.

54. Como se ha señalado, en una operación en cadena como la del presente asunto, debe considerarse entrega intracomunitaria exenta aquella entrega que dé lugar directamente a una adquisición intracomunitaria.

55. Según el artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva, se considerará adquisición intracomunitaria de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor; por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

56. Dado que aquí resulta determinante un elemento fáctico, a saber, la obtención del poder de disposición, no es posible dar una solución esquemática. Así pues, ni la primera ni la última relación de entrega pueden ser siempre determinantes. Antes bien, habrá de estarse a las circunstancias del caso concreto.

57. La «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» constituye también el elemento central de la definición de entrega contenida en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. A tal fin, en su sentencia *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, el Tribunal de Justicia ya ha

declarado que este concepto no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional.<sup>8</sup> Antes bien, basta con que se faculte al adquirente a disponer de hecho de tal bien, como si fuera el propietario. Estas declaraciones se aplican *mutatis mutandis* a la definición de la adquisición intracomunitaria.

58. Una típica expresión de las facultades de un propietario es el derecho a disponer de un objeto a su arbitrio, en particular, ejercer el dominio sobre el mismo y enajenarlo.

59. El elemento esencial de la adquisición intracomunitaria lo constituye, junto a la obtención de las facultades de un propietario, el hecho de que la mercancía cruce la frontera. En consecuencia, cabe atribuir al transporte o al encargo del mismo un significado específico. Quien encarga el transporte decide básicamente sobre cuándo y en qué lugar se halla una mercancía. Si esta persona recurre a terceros para el transporte, el dominio sobre la mercancía ha de atribuirse en última instancia al mandante. La determinación del paradero de la mercancía es expresión de las facultades del propietario, que tienen carácter constitutivo de la adquisición intracomunitaria.

8 — Sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rec. p. I-285), apartados 7 y 8. Véase también la sentencia de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01 Rec. p. I-1317), apartado 32.

60. En consecuencia, ha de observarse que, a falta de otros elementos,<sup>9</sup> realiza la adquisición intracomunitaria quien ordena el transporte y, de este modo, ejerce directa o indirectamente el poder de disposición sobre la mercancía durante el transporte transfronterizo. Para ello es preciso además que quien ordena el transporte no esté domiciliado en el Estado de expedición o que no actúe con un número de IVA de dicho Estado.

61. Esta vinculación al responsable del transporte parece también adecuada porque aquel por cuyo mandato se transporta la mercancía y en cuyo poder de disposición se halla la misma durante el transporte es, de todos los empresarios que participan en la cadena de entregas, el que está mejor informado sobre el lugar de salida y de destino. A esta empresa le corresponde, en el marco de la operación de entrega transfronteriza, una responsabilidad prominente en el trato fiscal correcto de la operación transfronteriza.

62. Ahora bien, el criterio de encargo del transporte no puede aplicarse de forma excepcional si la mercancía es transportada por el primer proveedor de la cadena (en el

9 — Sería plausible, por ejemplo, que las partes contratantes designaran como sujeto pasivo a una parte distinta de aquella que haya encargado el transporte. Así, K y EMAG podrían acordar que EMAG fuera el sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria en Austria. Se hace mención expresa de tales acuerdos, por ejemplo, en el artículo 28 *quater* parte E, apartado 3, quinto guión, de la Sexta Directiva (en su versión modificada por la Directiva 92/111 del Consejo de 14 de diciembre de 1992, DO L 384, p. 47) en el marco de las denominadas operaciones triangulares (véanse más detalles sobre las operaciones triangulares en los puntos 65 y ss *infra*).

presente asunto, el proveedor de K en los Países Bajos o Italia) o bien es transportada por orden de éste. Es evidente que el proveedor/vendedor no puede ser al mismo tiempo el adquirente. El primer proveedor no obtiene (nuevas) facultades de propietario por el hecho de ordenar el transporte, sino que únicamente ejercita sus facultades ya existentes.

63. En un caso así, la adquisición intracomunitaria sólo puede producirse en una persona de los posteriores adquirentes. Al objeto de garantizar la tributación efectiva, es necesario considerar en este caso al comprador inmediato del primer proveedor como deudor tributario de la adquisición intracomunitaria, aunque la mercancía no se traslade efectivamente hasta él, sino al último comprador en la cadena de entregas.

64. En efecto, sólo el primer proveedor sabe, por el mero hecho de haber ordenado el transporte, que existe una entrega intracomunitaria exenta. Por ello, no factura a su comprador (en el presente asunto, K) el impuesto sobre el valor añadido haciendo mención de lo anterior, de lo cual se desprende forzosamente, en relación con este primer comprador, la obligación de tributar por una adquisición intracomunitaria. En cambio, en todas las entregas posteriores puede figurar sin problemas el impuesto sobre el valor añadido y tenerse en

cuenta por la vía de la deducción del impuesto soportado.

65. El hecho de que la solución propuesta se cohoneste con la sistemática del título XVI *bis* de la Sexta Directiva lo pone de manifiesto una comparación con los regímenes especiales establecidos en el artículo 28 *quater*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva para las denominadas operaciones triangulares. Una operación triangular es, a fin de cuentas, una forma específica de la operación en cadena en la que empresas de al menos tres Estados miembros conforman la cadena de entregas.

66. Este régimen especial establece, dicho de forma simplificada, que un intermediario, que realiza en sí la adquisición sujeta al impuesto en el Estado de destino porque él ha ordenado el transporte, puede estar exento de la obligación tributaria si no está domiciliado en dicho Estado de destino y, en su lugar, es designado deudor tributario el comprador final allí establecido.<sup>10</sup> Este régimen especial confirma la calificación aquí defendida en las operaciones en cadena (simples), a saber, que, por regla general, quien realiza la adquisición intracomunitaria es quien ordena el transporte.

10 — Ello evita las dificultades prácticas en la recaudación del impuesto, dado que los no residentes no están registrados, por regla general, en el país de destino como sujetos pasivos a efectos del impuesto sobre el valor añadido.



## VI. Conclusión

67. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof:

- «1) Si varios empresarios celebran operaciones de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecutan mediante un solo desplazamiento de mercancías, sólo una de varias entregas debe considerarse entrega intracomunitaria exenta; a tal respecto, la entrega intracomunitaria es aquella entrega que se contrapone a la adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), 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.
- 2) El lugar de inicio de la expedición en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no es decisivo para saber si una entrega en el marco de tal operación en cadena debe considerarse una entrega intracomunitaria exenta.
- 3) En una situación como la del litigio principal, no debe considerarse lugar de una entrega que sigue a una adquisición intracomunitaria el lugar desde el cual se ha expedido efectivamente la mercancía. Antes bien, el lugar de la entrega se considerará situado en el Estado miembro en el que se haya producido la adquisición intracomunitaria.
- 4) Para determinar la persona respecto a la cual se produce la adquisición intracomunitaria en el marco de tales operaciones en cadena, reviste una importancia decisiva, a falta de otros elementos, quién ha transportado la mercancía o por mandato de quién ésta es transportada y quién posee el poder de disposición sobre la mercancía durante el transporte.»