

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086791

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de julio de 2022

Sala 6.^a

Asunto n.º C-696/20

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Adquisición intracomunitaria de bienes. Cadena de operaciones sucesivas. Calificación errónea de una parte de las operaciones. Principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal. Con arreglo al art. 40 de la Directiva del IVA, 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 de los bienes con destino al adquirente, no obstante, cuando el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA con arreglo al art. 40, se considerará que el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes, conforme al art. 41, pfo primero, de la Directiva del IVA, se sitúa en el territorio del Estado miembro de identificación. Del art. 20 de la Directiva del IVA no puede deducirse que la determinación del carácter intracomunitario o no de una operación dependa de la utilización de un determinado número de identificación a efectos del IVA. El hecho de que en este caso B. haya utilizado el número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de partida del transporte de los bienes no excluye, por sí solo, el carácter intracomunitario de la operación y la aplicabilidad del art. 41 de la Directiva del IVA resulte aplicable. El art. 41 de la Directiva IVA persigue garantizar la sujeción de una adquisición intracomunitaria determinada y evitar la doble imposición por una misma adquisición y el Estado miembro de identificación puede efectivamente perseguir esos dos objetivos cuando este último es también el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, por lo que el art. 41 de la Directiva del IVA es aplicable en el supuesto de que el Estado miembro que se basa en esta disposición para someter al IVA una adquisición intracomunitaria de bienes, como Estado miembro de identificación, sea el Estado miembro de partida del transporte de los bienes. Dado que el procedimiento principal se refiere a la tributación de la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, de ello se deduce que B. debe ser considerado «adquirente», en el sentido de dicha disposición. En cambio, el impuesto abonado por los clientes de B. en la segunda entrega de la misma cadena se refiere a una operación distinta. Por lo tanto, el hecho de que los clientes de B. sometieran al IVA las adquisiciones de bienes erróneamente calificadas de adquisiciones intracomunitarias en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes es irrelevante para apreciar la aplicabilidad del art. 41 de la Directiva del IVA. Con arreglo a la estructura general de la Directiva del IVA, las entregas intracomunitarias están exentas, en principio, en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, mientras que las adquisiciones intracomunitarias están gravadas en el Estado miembro de llegada del transporte, de modo que una adquisición intracomunitaria de bienes tiene como corolario una entrega intracomunitaria exenta. En el presente asunto, aunque, sobre la base de las comprobaciones de hecho que efectuó, la Autoridad Tributaria haya recalificado la entrega efectuada por BOP a B, pasando de ser una operación nacional a ser considerada una operación intracomunitaria, BOP sigue estando obligada a percibir el IVA sobre dicha entrega al tipo general. Por consiguiente, dado que esta operación está sujeta al impuesto en Polonia, procede considerar que la entrega intracomunitaria de bienes de BOP a B. fue considerada no exenta. A falta de exención de la entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, no puede existir un riesgo de evasión fiscal, de modo que la sujeción de tal operación en ese Estado miembro sobre la base de la regla enunciada en el art. 41 de la Directiva del IVA es contraria a los objetivos perseguidos por esa disposición. La aplicación de la regla enunciada en el artículo 41 de la Directiva del IVA a una adquisición intracomunitaria de bienes que procede de una entrega intracomunitaria de bienes no exenta implica una tributación adicional que no es conforme con los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal. El art. 41 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin sus números de identificación a efectos del IVA atribuidos por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes. No obstante, esta disposición, interpretada a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, se opone a la referida normativa de un Estado miembro cuando la adquisición intracomunitaria de bienes que se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro procede de

una entrega intracomunitaria de bienes que no ha sido tratada como una operación exenta en dicho Estado miembro.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 20, 40 y 41.

PONENTE:

Don A. Kumin.

En el asunto C-696/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 30 de junio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

B.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w W.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. I. Ziemele, Presidenta de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb y A. Kumin (Ponente), Jueces;
Abogado General: Sr. N. Emiliou;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de enero de 2022;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de B., por los Sres. M. Boender, G. Bulk, M. Goj, D. Kroesen y la Sra. D. Pokrop, doradcy podatkowi, el Sr. M. Kaleta, radca prawny, y los Sres. R. van den Andel y F. Vervaeet;
 - en nombre del Dyrektor Izby Skarbowej w W., por el Sr. A. Cichoń, radca prawny, el Sr. B. Kołodziej, la Sra. D. Pach y el Sr. T. Wojciechowski;
 - en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes;
 - en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Brauhoff y M. Siekierzyńska y el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;
- oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de abril de 2022;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad B. y el Dyrektor Izby Skarbowej w W. (director de la Administración Tributaria de W., Polonia) en relación con la determinación del importe de la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente al mes de abril de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 2 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:
«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...];

[...]

[...]».

4. El artículo 20, párrafo primero, de la mencionada Directiva establece:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición 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.»

5. El artículo 40 de la citada Directiva dispone:

«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.»

6. El artículo 41 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

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

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

Derecho polaco

7. A tenor del artículo 25 de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

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

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

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

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

Litigio principal y cuestión prejudicial

8. B. es una sociedad con sede en los Países Bajos cuyas actividades están sujetas al IVA en dicho Estado miembro. En el mes de abril de 2012, período controvertido en el litigio principal, la mencionada sociedad también estaba registrada a efectos del IVA en Polonia.

9. Durante ese período, B. participó en operaciones en cadena relativas a los mismos bienes, realizadas por al menos tres operadores. Los bienes fueron transportados directamente del primer operador de la cadena, situado en un Estado miembro, al último operador de esa cadena, situado en otro Estado miembro. B. jugó un papel de intermediario entre el proveedor y el destinatario.

10. Más concretamente, B. adquirió bienes de la sociedad BOP, con sede en Polonia, indicando su número de identificación a efectos del IVA polaco. Las entregas de BOP a B. fueron calificadas de entregas nacionales y se les aplicó el tipo de IVA del 23 % correspondiente a este tipo de entregas. En cambio, B. consideró sus propias entregas con destino a sus clientes en otros Estados miembros como entregas intracomunitarias de bienes, sujetas a un tipo del IVA del 0 % en Polonia, lo que dio lugar a devoluciones del impuesto a su favor.

11. Mediante resolución de 11 de junio de 2015, el Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (director de la Inspección Tributaria, Polonia; en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») consideró que B. había cometido un error en la calificación de las entregas que formaban parte de la cadena de operaciones, lo que llevó a reducir el importe de IVA devengado. En efecto, a juicio de la Autoridad Tributaria, el transporte de los bienes de que se trata debía quedar vinculado a la entrega entre BOP y B. que, por tanto, tenía el carácter de entrega intracomunitaria de bienes por parte de BOP y de adquisición intracomunitaria de bienes por parte de B.

12. Como consecuencia de ello, la Autoridad Tributaria consideró que las entregas de los bienes de que se trata efectuadas por B. con destino a otros contratantes establecidos en otros Estados miembros no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen de entregas intracomunitarias de bienes y que dichas entregas deberían haberse gravado como entregas efectuadas en el interior de los Estados miembros de llegada de la expedición de los bienes.

13. Por lo que respecta a las entregas efectuadas por BOP a B., la Autoridad Tributaria consideró que B. debería haberse registrado a efectos del IVA en el territorio de los Estados miembros de llegada de la expedición de los bienes de que se trata y facturar dichas entregas como adquisiciones intracomunitarias de bienes. Además, dicha Autoridad consideró que, dado que B. había indicado su número de identificación a efectos del IVA polaco en el contexto de esas entregas, que era el número asignado por un Estado miembro distinto del Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, estaba obligada, con arreglo al artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, a facturar el IVA también en Polonia. Por otra parte, BOP, que emitió facturas en las que se indicaba un importe erróneo de IVA, estaba obligada a facturar el IVA a un tipo del 23 %, mientras que se denegaba a B. el derecho a deducir el IVA devengado en esas facturas. En consecuencia, B. soportó una carga efectiva de IVA del 46 %.

14. Mediante resolución de 11 de septiembre de 2015, el director de la Administración Tributaria anuló la resolución de la Autoridad Tributaria de 11 de junio de 2015 e incrementó el importe de la devolución del excedente de impuesto abonada a B. correspondiente al mes de abril de 2012, suscribiendo todas las constataciones fácticas y jurídicas esenciales efectuadas por dicha Autoridad.

15. B. interpuso un recurso contra esta resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), que fue desestimado por infundado mediante sentencia de 16 de mayo de 2017.

16. Dicho órgano jurisdiccional confirmó la aplicación a B. del artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, puesto que dicha sociedad, como sujeto pasivo que realiza una adquisición intracomunitaria de bienes y que había indicado un número de identificación a efectos del IVA distinto del asignado por el Estado miembro en cuyo territorio se había llevado a cabo el transporte de los bienes, generó dos lugares de adquisición de bienes, uno en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes y otro en el Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente efectuó la adquisición (en lo sucesivo, «Estado miembro de identificación»). Dado que B. no demostró haber sometido ella misma al impuesto la adquisición de los bienes de que se trata en el Estado miembro de llegada del transporte, se considera que la adquisición intracomunitaria de dichos bienes se realizó en Polonia, incluso cuando se haya comprobado que quienes adquirieron dichos bienes de B. habían probado que estos habían sido adquiridos en el Estado miembro de llegada del transporte y que no se había producido ninguna pérdida de IVA.

17. B. interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente, contra la sentencia de 16 de mayo de 2017.

18. Dicho órgano jurisdiccional precisa que, en el presente asunto, las entregas realizadas en el marco de la cadena de operaciones sucesivas estuvieron sujetas al IVA y que este impuesto se pagó en cada fase de la cadena. Considera que las autoridades tributarias polacas han considerado acertadamente que B. incurrió en errores al calificar las distintas entregas de que se trata y que tales errores dieron lugar a la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA, disposición que transpone al Derecho nacional el artículo 41 de la Directiva del IVA.

19. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicación de dicho artículo 25, apartado 2, por parte de la Autoridad Tributaria. Según la interpretación hecha por dicha Autoridad de la referida disposición, no se aplica ningún mecanismo corrector para tener en cuenta el hecho de que los bienes entregados han sido gravados en el Estado miembro de identificación, pero también en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, cuando no fue la propia B. quien gravó la adquisición de bienes en este último Estado miembro, sino sus clientes. A este respecto, recuerda que el artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva del IVA establece un mecanismo corrector para evitar las situaciones de doble imposición y que el objetivo de dicho artículo 41 consiste en luchar contra la evasión fiscal. Sin embargo, a su juicio, las actividades de B. y de sus otros contratantes no constituyen ni un fraude ni un abuso. La falta de competencia de las autoridades que tramitan el procedimiento para verificar la totalidad de la cadena de entregas produce —a su juicio— el efecto de vulnerar el principio de neutralidad del IVA, así como el principio de proporcionalidad.

20. Por ello, al albergar dudas sobre la interpretación del artículo 41 de la Directiva del IVA a la luz de estos principios, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen el artículo 41 de la [Directiva del IVA] y los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en una situación como la del litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional, es decir, el artículo 25, apartado 2, de la [Ley del IVA] a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por un sujeto pasivo:

- cuando la adquisición ya haya sido sometida a tributación en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición por los adquirentes de los bienes de dicho sujeto pasivo;
- cuando se haya constatado que la actuación del sujeto pasivo no implicaba fraude fiscal, sino que resultaba de una calificación errónea de las entregas en las operaciones en cadena, y que el sujeto pasivo indicó un número de identificación a efectos del IVA polaco con vistas a una entrega nacional y no a una entrega intracomunitaria?»

Sobre la cuestión prejudicial

21. Con carácter preliminar, procede recordar que, por lo que respecta a circunstancias como las del litigio principal, en las que operaciones que forman una cadena de dos entregas sucesivas han dado lugar a un único transporte intracomunitario, es jurisprudencia reiterada que este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta, en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, como entrega intracomunitaria. Para determinar a qué entrega debe imputarse dicho transporte, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto (véase, entre otras, la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada).

22. En el presente asunto, B. sostiene que la primera y la segunda entregas de la cadena de que se trata en el litigio principal fueron correctamente calificadas, de forma respectiva, de entrega nacional y de entrega intracomunitaria, puesto que el transporte debía imputarse a la segunda entrega de la cadena.

23. A este respecto, procede señalar que, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, corresponde en exclusiva al juez nacional comprobar y apreciar los hechos del litigio principal, así como determinar el alcance exacto de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales. El Tribunal de Justicia solo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez del Derecho de la Unión en relación con la situación fáctica y jurídica descrita por el órgano jurisdiccional remitente, sin que pueda ponerla en duda ni verificar su exactitud (sentencia de 9 de septiembre de 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, apartado 13 y jurisprudencia citada).

24. En el presente asunto, la Autoridad Tributaria concluyó, sobre la base de las apreciaciones de hecho que había efectuado, que el transporte debía imputarse a la primera entrega de la cadena de que se trata en el litigio principal y que, por tanto, es esta entrega la que debía calificarse de entrega intracomunitaria, mientras que la segunda entrega de la cadena debía calificarse de entrega nacional, efectuada en el Estado miembro de llegada del transporte.

25. Dado que el órgano jurisdiccional remitente no cuestiona dichas apreciaciones de hecho ni la calificación jurídica de las entregas primera y segunda de la cadena de que se trata en el litigio principal que se deriva de las mismas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada a la vista de los datos que se desprenden de la resolución de remisión y según los cuales la primera entrega de esta cadena tenía, respectivamente, el carácter de entrega intracomunitaria, por parte de BOP, y de adquisición intracomunitaria, por parte de B.

26. Como consecuencia de ello, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 41 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin su número de identificación a efectos de IVA atribuido por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes.

27. Para responder a esta cuestión, es preciso abordar sucesivamente los siguientes tres factores, relativos al hecho de que, en el presente asunto, la Autoridad Tributaria invoca la norma establecida en el artículo 41 de la Directiva del IVA y aplicada en Derecho nacional por el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA, tras la recalificación, por parte de la propia Autoridad, de una entrega calificada inicialmente de entrega nacional y que constituye la primera etapa de una cadena de operaciones sucesivas.

28. Ante todo, procede determinar si el artículo 41 de la Directiva del IVA es aplicable cuando el Estado miembro que se basa en esta disposición para gravar una adquisición intracomunitaria de bienes, como Estado miembro de identificación, es el Estado miembro de partida del transporte de los bienes.

29. Seguidamente, para interpretar lo dispuesto en dicho artículo, es preciso examinar las consecuencias, para la tributación controvertida, de la sujeción al IVA de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte, por parte de los respectivos adquirentes de dichos bienes, en el momento de la segunda entrega realizada en el marco de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata.

30. Por último, debe abordarse el hecho de que, según la resolución de remisión, pese a la recalificación efectuada por la Autoridad Tributaria, el sujeto pasivo que tiene la condición de vendedor en el momento de la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, a saber, BOP, sigue estando obligado a facturar el IVA al tipo general, mientras que el comprador, a saber, B., no puede deducir el IVA soportado.

31. A este respecto, cabe recordar que, con arreglo al artículo 40 de la Directiva del IVA, 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 de los bienes con destino al adquirente.

32. No obstante, cuando el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA con arreglo al citado artículo 40, se considerará que el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes, conforme al artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, se sitúa en el territorio del Estado miembro de identificación.

33. El artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva del IVA añade que si, en aplicación del artículo 40 de esa Directiva, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también con arreglo al párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro de identificación.

34. Asimismo, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 21 de marzo de 2019, Tecnoservice Int., C-245/18, EU:C:2019:242, apartado 24 y jurisprudencia citada).

35. Por lo que respecta a la cuestión de si el artículo 41 de la Directiva del IVA es aplicable en el supuesto de que el Estado miembro que se basa en esa disposición, como Estado miembro de identificación, sea el Estado

miembro de partida del transporte de los bienes, procede señalar, en primer lugar, que tal supuesto está comprendido en el tenor del referido artículo 41.

36. En segundo lugar, por lo que se refiere al contexto en el que se inscribe el artículo 41 de la Directiva del IVA, B. alega que una adquisición intracomunitaria de bienes, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, supone que el sujeto pasivo debe haber actuado con un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Estado miembro de partida del transporte de los bienes.

37. A este respecto, cabe recordar que, según el artículo 20 de la Directiva del IVA, se considerará «adquisición intracomunitaria de bienes» la obtención del poder de disposición 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.

38. Pues bien, como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, del artículo 20 de la Directiva del IVA no puede deducirse que la determinación del carácter intracomunitario o no de una operación dependa de la utilización de un determinado número de identificación a efectos del IVA. Por consiguiente, el hecho de que, en este caso, B. haya utilizado el número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de partida del transporte de los bienes no excluye, por sí solo, el carácter intracomunitario de la operación y la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA resulte aplicable.

39. Carece de pertinencia, en este contexto, la alegación de B. relativa al artículo 138, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3), que establece que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio pero dentro de la Unión cuando el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes esté identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación a efectos del IVA al proveedor.

40. En efecto, aun suponiendo que, con arreglo a dicho artículo 138, apartado 1, letra b), el hecho de que el adquirente utilice un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes deba considerarse un requisito de fondo adicional al que se supedita la exención en caso de entrega intracomunitaria de bienes, no es menos cierto que, en cualquier caso, esta disposición, introducida por la Directiva 2018/1910, no es aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

41. En tercer lugar, por lo que respecta a los objetivos perseguidos por el artículo 41 de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición pretende, por una parte, garantizar la sujeción de una adquisición intracomunitaria determinada y, por otra parte, evitar la doble imposición por una misma adquisición (sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217, apartado 35).

42. Pues bien, el Estado miembro de identificación puede efectivamente perseguir esos dos objetivos cuando este último es también el Estado miembro de partida del transporte de los bienes.

43. Por tanto, el artículo 41 de la Directiva del IVA es aplicable en el supuesto de que el Estado miembro que se basa en esta disposición para someter al IVA una adquisición intracomunitaria de bienes, como Estado miembro de identificación, sea el Estado miembro de partida del transporte de los bienes.

44. Por lo que respecta al segundo factor, indicado en el apartado 29 de la presente sentencia, a saber, la sujeción al IVA de la adquisición inicialmente calificada de intracomunitaria en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, procede recordar que, a tenor del artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, la regla relativa al lugar de una adquisición intracomunitaria de bienes prevista en esa disposición solo es pertinente en la medida en que el adquirente no demuestre que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA, de conformidad con el artículo 40 de dicha Directiva.

45. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en este contexto, sobre la incidencia de la sujeción al IVA por los respectivos adquirentes, en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, de la segunda entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, a saber, la que fue calificada erróneamente de adquisición intracomunitaria de bienes.

46. A este respecto, como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 73 de sus conclusiones, el «adquirente», que figura en el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, es aquel que haya realizado la «adquisición intracomunitaria» de bienes que la citada disposición establece que se considera situada en el territorio del Estado miembro de identificación.

47. Pues bien, dado que el procedimiento principal se refiere a la tributación de la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, de ello se deduce que B. debe ser considerado «adquirente», en el sentido de dicha disposición. En cambio, el impuesto abonado por los clientes de B. en la segunda entrega de la misma cadena se refiere a una operación distinta.

48. Por lo tanto, el hecho de que los clientes de B. sometieran al IVA las adquisiciones de bienes erróneamente calificadas de adquisiciones intracomunitarias en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes es irrelevante para apreciar la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA.

49. No obstante, para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce, es preciso examinar además el tercer factor, señalado en el apartado 30 de la presente sentencia, a saber, la pertinencia del hecho de que, según dicho órgano jurisdiccional, pese a que la Autoridad Tributaria recalificó la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata de operación intracomunitaria, el vendedor, a saber, BOP, está obligado a facturar el IVA al tipo general, mientras que el comprador, a saber, B., no puede deducir el IVA soportado.

50. A este respecto, procede señalar que el tenor del artículo 41 de la Directiva del IVA no permite, como tal, determinar si ese hecho es pertinente para la aplicabilidad de dicha disposición.

51. Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe dicho artículo 41, ha de precisarse, no obstante, que, como señaló, en esencia, el Abogado General en los puntos 83 y 84 de sus conclusiones, con arreglo a la estructura general de la Directiva del IVA, las entregas intracomunitarias están exentas, en principio, en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, mientras que las adquisiciones intracomunitarias están gravadas en el Estado miembro de llegada del transporte, de modo que una adquisición intracomunitaria de bienes tiene como corolario una entrega intracomunitaria exenta.

52. En el presente asunto, aunque, sobre la base de las comprobaciones de hecho que efectuó, la Autoridad Tributaria haya recalificado la entrega efectuada por BOP a B., pasando de ser una operación nacional a ser considerada una operación intracomunitaria, BOP sigue estando obligada a percibir el IVA sobre dicha entrega al tipo general. Por consiguiente, dado que esta operación está sujeta al impuesto en Polonia, procede considerar que la entrega intracomunitaria de bienes de BOP a B. fue considerada no exenta.

53. Pues bien, a falta de exención de la entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, no puede existir un riesgo de evasión fiscal, de modo que la sujeción de tal operación en ese Estado miembro sobre la base de la regla enunciada en el artículo 41 de la Directiva del IVA es contraria a los objetivos perseguidos por esa disposición, tal como han sido recordados en el apartado 41 de la presente sentencia.

54. Cabe añadir que, si bien los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, estas medidas, con arreglo al principio de proporcionalidad, no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia [sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 28 y jurisprudencia citada].

55. Pues bien, la aplicación de la regla enunciada en el artículo 41 de la Directiva del IVA a una adquisición intracomunitaria de bienes que procede de una entrega intracomunitaria de bienes no exenta implica una tributación adicional que no es conforme con los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

56. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 41 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin sus números de identificación a efectos del IVA atribuidos por dicho Estado

miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes. No obstante, esta disposición, interpretada a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, se opone a la referida normativa de un Estado miembro cuando la adquisición intracomunitaria de bienes que se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro procede de una entrega intracomunitaria de bienes que no ha sido tratada como una operación exenta en dicho Estado miembro.

Costas

57. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

El artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin sus números de identificación a efectos del IVA (impuesto sobre el valor añadido) atribuidos por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes. No obstante, esta disposición, interpretada a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, se opone a la referida normativa de un Estado miembro cuando la adquisición intracomunitaria de bienes que se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro procede de una entrega intracomunitaria de bienes que no ha sido tratada como una operación exenta en dicho Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.