

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087789

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 27 de octubre de 2022

Sala 8.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-641/21

### SUMARIO:

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible.** *Transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Destinatario implicado en un fraude en el IVA en el marco de una cadena de operaciones. Missing trader.* Entre el 1 y el 20 de abril de 2010, una entidad austriaca, transfirió, a título oneroso, derechos de emisión de gases de efecto invernadero a otra sociedad alemana. Mediante liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio 2010, la Oficina Tributaria de Austria calificó esas transferencias de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de «entregas de bienes» sujetas a tributación no comprendidas en la exención relativa a las entregas intracomunitarias. Según dicha Oficina Tributaria, la entidad alemana participó como «missing trader» (operador desaparecido) en un fraude del IVA «en cascada» y la sociedad austriaca sabía o debería haber sabido que esos derechos serían utilizados para defraudar el IVA. Como regla general, en virtud del art. 44 de la Directiva IVA, el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. En el caso de autos el lugar de realización de las operaciones controvertidas en el litigio principal se sitúa en el Estado miembro del destinatario de las prestaciones, esto es, en Alemania, y que, de conformidad con el art. 196 de la Directiva IVA y las disposiciones correspondientes de ese Derecho nacional, el obligado al pago del IVA frente a la Hacienda Pública es el citado destinatario. Este cometió supuestamente un fraude en el IVA y el prestador de servicios en cuestión debería haberlo sabido. Interpretar que, en caso de fraude en el IVA, puede considerarse que el lugar de realización de una prestación de servicios se sitúa en un Estado miembro distinto del determinado en virtud de las disposiciones de la Directiva del IVA relativas a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios sería contrario a los objetivos y al sistema general de esas disposiciones. En un supuesto como el del presente asunto, supondría, en concreto, transferir, sin base jurídica alguna, la competencia tributaria del Estado miembro en el que está establecido el destinatario de la prestación de servicios de que se trata al Estado miembro en el que está establecido quien la presta. De lo anterior se desprende que el lugar de realización de una prestación de servicios no puede modificarse vulnerando el claro tenor del art. 44 de la Directiva del IVA debido a que la operación considerada está viciada por un fraude en el IVA. Las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el art. 44 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador sabía o debería haber sabido que, mediante dicha prestación, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 44, 131, 138 y 273.

### PONENTE:

Doña K. Jürimäe.

En el asunto C-641/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), mediante resolución de 11 de octubre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de octubre de 2021, en el procedimiento entre

**Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

y

**Finanzamt Österreich,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Octava, y por los Sres. N. Jääskinen y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Climate Corporation Emissions Trading GmbH, por el Sr. W. Standfest, Rechtsanwalt;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Climate Corporation Emissions Trading GmbH (en lo sucesivo, «Climate Corporation») y el Finanzamt Österreich (Administración Tributaria, Austria) en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de operaciones consistentes en la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

4. Dentro del título V de esta Directiva, bajo el epígrafe «Lugar de realización del hecho imponible», el capítulo 3, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», incluye el artículo 44 de la Directiva, que dispone:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el

lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

5. Este artículo 44 resulta de la Directiva 2008/8, que modificó la Directiva 2006/112 en lo que respecta al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Los considerandos 3 y 4 de la Directiva 2008/8 tienen el siguiente tenor:

«(3) En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo. Si se modificase en este sentido la norma general de determinación del lugar de la prestación de servicios, seguirían siendo necesarias determinadas excepciones a dicha regla, por motivos tanto de índole administrativa como política.

(4) En lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor. [...]»

6. Dentro del título IX de la Directiva del IVA, bajo la rúbrica «Exenciones», el capítulo 1, titulado «Disposiciones generales», incluye el artículo 131 de la Directiva, que dispone:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

7. Este título IX también contiene un capítulo 4, con el encabezamiento «Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias». En este capítulo 4, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad [Europea], por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, 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.»

8. El artículo 196 de esta Directiva dispone lo siguiente:

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

9. El artículo 273, párrafo primero, de la citada Directiva preceptúa lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

### **Derecho austriaco**

10. A tenor del artículo 3a, apartado 6, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994), en su versión aplicable a las circunstancias del litigio principal (BGBl. I 52/2009):

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

11. A este respecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que los conceptos de «empresario» y de «otras prestaciones» utilizados en esa disposición se corresponden, respectivamente, con los conceptos de «sujeto pasivo» y de «prestaciones de servicios» empleados en el Derecho de la Unión.

**Litigio principal y cuestión prejudicial**

**12.** Entre el 1 y el 20 de abril de 2010, Climate Corporation, cuya sede radica en Baden (Austria), transfirió, a título oneroso, derechos de emisión de gases de efecto invernadero a Bauduin Handelsgesellschaft mbH (en lo sucesivo, «Bauduin»), cuya sede se ubica en Hamburgo (Alemania).

**13.** Mediante liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio 2010, adoptada el 27 de enero de 2012, el Finanzamt Baden Mödling (Oficina Tributaria de Baden Mödling, Austria) calificó esas transferencias de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de «entregas de bienes» sujetas a tributación no comprendidas en la exención relativa a las entregas intracomunitarias. Según dicha Oficina Tributaria, Bauduin participó como «missing trader» (operador desaparecido) en un fraude del IVA «en cascada» y Climate Corporation sabía o debería haber sabido que esos derechos serían utilizados para defraudar el IVA.

**14.** El 27 de febrero de 2012, Climate Corporation interpuso un recurso contra la mencionada liquidación ante el tribunal remitente, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria).

**15.** Ese tribunal señala que las transferencias de derechos de emisión de gases de efecto invernadero deben calificarse de «prestaciones de servicios», y no de «entregas de bienes», como se desprende de la sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B (C-453/15, EU:C:2016:933).

**16.** El citado tribunal precisa que, en tales circunstancias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de la Directiva del IVA, en el artículo 3a, apartado 6, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios y en el Derecho alemán, el lugar de realización de las prestaciones de servicios de Climate Corporation a Bauduin se sitúa en Alemania. Por tanto, considera que estas prestaciones no están sujetas al impuesto en Austria, sino en Alemania, y Bauduin será sujeto pasivo del IVA en este último Estado miembro.

**17.** Pues bien, según las apreciaciones del tribunal remitente, Climate Corporation debería haber sabido que los derechos vendidos a Bauduin se utilizaban para fines de defraudación del IVA.

**18.** A este respecto, el tribunal remitente observa que, en el contexto de operaciones consistentes en entregas intracomunitarias, el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), que procedía denegar el derecho a la exención del IVA de esa entrega, el derecho a la deducción del IVA soportado y el derecho a la devolución del IVA a un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar tales derechos, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.

**19.** El tribunal remitente se pregunta si esta jurisprudencia es aplicable, por analogía, a las prestaciones de servicios transfronterizas. Esa aplicación conllevaría que, en un caso como el del litigio principal, habría que considerar que el lugar de realización de las prestaciones de servicios se sitúa en Austria y no en Alemania, a pesar del tenor contrario del artículo 44 de la Directiva del IVA y de las disposiciones nacionales correspondientes.

**20.** A juicio de ese tribunal, la respuesta a esta pregunta no es evidente, puesto que existen tanto similitudes como diferencias entre las entregas intracomunitarias y las prestaciones de servicios transfronterizas dentro de la Unión.

**21.** En estas circunstancias, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la [Directiva del IVA] en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben considerar situado en territorio nacional el lugar de una prestación de servicios que formalmente, según el Derecho escrito, se sitúa en el otro Estado miembro en el que se encuentra la sede del destinatario, si el sujeto pasivo nacional que presta el servicio debería haber sabido que con el servicio prestado participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de prestaciones?»

**Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

**22.** Climate Corporation se opone a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. Por una parte, sostiene que la cuestión prejudicial se plantea con carácter hipotético. Dado que la operación controvertida en el litigio principal no está sujeta al impuesto en Austria, sino en Alemania, no corresponde a un órgano jurisdiccional austriaco preguntar al Tribunal de Justicia para que aclare las hipotéticas obligaciones tributarias en otro Estado

miembro de un sujeto pasivo. Por otra parte, estima que dicha cuestión prejudicial procede de un razonamiento analógico basado en la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), que no cabe seguir, habida cuenta de las diferencias entre las circunstancias del litigio principal y las del asunto que dio lugar a esa sentencia.

**23.** Es preciso recordar a este respecto que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, apartado 23 y jurisprudencia citada).

**24.** En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende inequívocamente que el tribunal remitente no pretende que se le aclaren las obligaciones de un sujeto pasivo en un Estado miembro distinto del suyo. Por el contrario, trata de determinar, en esencia, si, en virtud del Derecho de la Unión, las autoridades tributarias del Estado miembro al que pertenece pueden someter al IVA las operaciones objeto del litigio principal, aun cuando, a su juicio, el lugar de realización de esas operaciones se halla en otro Estado miembro. De ello se deduce que esta petición no es hipotética.

**25.** Además, puesto que Climate Corporation cuestiona la posibilidad de transponer, por analogía, las conclusiones extraídas de la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), a un supuesto como el del litigio principal, basta con señalar que esta alegación guarda relación con la respuesta, en cuanto al fondo, a la cuestión prejudicial.

**26.** Por tanto, la petición de decisión prejudicial es admisible.

### **Sobre la cuestión prejudicial**

**27.** Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si las disposiciones de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la citada Directiva, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador de que se trate sabía o debería haber sabido que participaba, mediante dicha prestación, en un fraude en el IVA cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones.

**28.** Con carácter preliminar, debe precisarse que, como ha señalado el tribunal remitente, las operaciones consistentes en transferir, a título oneroso, derechos de emisión de gases de efecto invernadero deben calificarse de prestaciones de servicios a efectos de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, EU:C:2016:933, apartado 30).

**29.** Pues bien, el lugar de realización de una prestación de servicios debe determinarse de conformidad con lo dispuesto en el capítulo 3 del título V de la Directiva del IVA. A este respecto, las secciones 2 y 3 de este capítulo establecen respectivamente disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de las prestaciones de servicios así como disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios específicas (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 37).

**30.** El objetivo de estas disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 25).

**31.** Determinando de este modo de manera uniforme el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, dichas disposiciones delimitan las competencias de los Estados miembros y establecen un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 50 y 51).

**32.** En este contexto, el artículo 44 de la Directiva del IVA establece una norma general para la determinación del lugar de prestación de los servicios.

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

**34.** Así pues, en el sistema del artículo 44 de la Directiva del IVA, la sede de la actividad económica constituye el punto de conexión prioritario a efectos de determinar el lugar de realización de una prestación de servicios, mientras que los otros dos puntos de conexión que enuncia son, respectivamente, excepcional y subsidiario (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 a 56).

**35.** Además, ninguna disposición de esta Directiva establece una norma específica para determinar el lugar de imposición de una operación consistente en transferir, a título oneroso, derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

**36.** De ello se deduce que, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva del IVA, el lugar de realización de una operación que consiste en la transferencia a título oneroso, por un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a otro sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro se sitúa en este último Estado miembro.

**37.** En el caso de autos, de las explicaciones facilitadas por el tribunal remitente se desprende que, en virtud del artículo 44 de la Directiva del IVA y de las disposiciones correspondientes del Derecho nacional en cuestión, el lugar de realización de las operaciones controvertidas en el litigio principal se sitúa en el Estado miembro del destinatario de las prestaciones, esto es, en Alemania, y que, de conformidad con el artículo 196 de dicha Directiva y las disposiciones correspondientes de ese Derecho nacional, el obligado al pago del IVA frente a la Hacienda Pública es el citado destinatario. Pues bien, este cometió supuestamente un fraude en el IVA y el prestador de servicios en cuestión debería haberlo sabido.

**38.** Hay que determinar teniendo en cuenta estas precisiones preliminares si, a pesar del claro tenor del artículo 44 de la Directiva del IVA, cabe considerar que el lugar de realización de una operación, que consiste en la transferencia a título oneroso, por un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, se sitúa en el Estado miembro del prestador cuando esa operación participa en un fraude en el IVA.

**39.** A este respecto, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 54; de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 43, y de 15 de septiembre de 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, apartado 27).

**40.** Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales pueden, o incluso deben, en principio, denegar derechos previstos en la Directiva del IVA, invocados de forma fraudulenta o abusiva, como el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria. Así ocurre no solo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de operaciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 51 y 52; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54; de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 42, y de 18 de

diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartados 49 y 50).

**41.** No obstante, en primer lugar, a diferencia de los asuntos que dieron lugar a la jurisprudencia recordada en el apartado anterior, el presente asunto no versa sobre la invocación de un derecho, como el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, sino sobre la determinación del lugar de realización de una operación sujeta al impuesto.

**42.** Pues bien, interpretar que, en caso de fraude en el IVA, puede considerarse que el lugar de realización de una prestación de servicios se sitúa en un Estado miembro distinto del determinado en virtud de las disposiciones de la Directiva del IVA relativas a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios sería contrario a los objetivos y al sistema general de esas disposiciones, en los términos que se reflejan en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia.

**43.** En efecto, tal interpretación equivaldría a modular el reparto de las competencias tributarias entre los Estados miembros, tal como se desprende de dichas disposiciones. En un supuesto como el del presente asunto, supondría, en concreto, transferir, sin base jurídica alguna, la competencia tributaria del Estado miembro en el que está establecido el destinatario de la prestación de servicios de que se trata al Estado miembro en el que está establecido quien la presta.

**44.** Además, es preciso recordar que la lógica que subyace en las disposiciones relativas a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, que también se refleja en los considerandos 3 y 4 de la Directiva 2008/8 y en el artículo 44 de la Directiva del IVA, exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los servicios de que se trate (véase, por analogía, la sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, EU:C:2016:933, apartado 25 y jurisprudencia citada). Pues bien, una interpretación como la contemplada en el apartado 42 de la presente sentencia equivaldría, en definitiva, a transferir los ingresos fiscales a un Estado miembro que no es el de consumo final de dichos servicios.

**45.** En segundo lugar, es cierto que, desde el punto de vista fáctico, la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro presenta similitudes con la entrega intracomunitaria, pues ambas implican a personas establecidas en dos Estados miembros. No es menos cierto que, en el estado actual del Derecho de la Unión, el régimen jurídico de las entregas intracomunitarias y el de las prestaciones de servicios transfronterizas dentro de la Unión son distintos.

**46.** En efecto, por lo que respecta al régimen de las primeras, toda entrega intracomunitaria de un bien, en el sentido del artículo 138 de la Directiva del IVA, tiene como corolario la adquisición intracomunitaria del bien en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), de dicha Directiva. La entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria, que conforma un segundo hecho imponible, constituyen una única operación económica, con respecto a la cual la competencia tributaria se reparte entre el Estado miembro de partida de la expedición de un bien y el Estado miembro de llegada de este, que son respectivamente responsables del ejercicio de las facultades que se les han atribuido (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 22 a 24).

**47.** Así, la entrega intracomunitaria de un bien está exenta en el Estado miembro de partida de la expedición de ese bien, sin perjuicio del derecho a deducción o de la devolución del IVA soportado en dicho Estado miembro, mientras que la adquisición intracomunitaria está sometida al IVA en el Estado miembro de llegada (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 38 y jurisprudencia citada).

**48.** Por tanto, el Estado miembro de partida de la expedición de dicho bien puede negarse a conceder, en su caso, una exención basándose en las competencias que le corresponden en virtud del artículo 131 de la Directiva del IVA y con el fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 51).

**49.** En cambio, este régimen de las operaciones intracomunitarias no es aplicable a las prestaciones de servicios transfronterizas dentro de la Unión, con respecto a las cuales solo un Estado miembro, determinado de conformidad con las disposiciones de la Directiva del IVA, tiene competencia tributaria.

**50.** Así pues, a diferencia de las competencias atribuidas al Estado miembro de partida de la expedición de un bien objeto de una entrega intracomunitaria, tal como se exponen en los apartados 46 a 48 de la presente

sentencia, el Estado miembro en el que está establecido quien presta servicios a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, prestación de servicios cuyo lugar de realización se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva del IVA, en este último, carece, con arreglo a esta Directiva, de competencia alguna para someter esa prestación al IVA.

**51.** Por tanto, la jurisprudencia citada en el apartado 40 de la presente sentencia no puede aplicarse por analogía a la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios.

**52.** De lo anterior se desprende que el lugar de realización de una prestación de servicios no puede modificarse vulnerando el claro tenor del artículo 44 de la Directiva del IVA debido a que la operación considerada está viciada por un fraude en el IVA.

**53.** Sentado lo anterior, en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Sin embargo, estas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 40 y jurisprudencia citada; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 57 y 62, y de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartado 38).

**54.** Habida cuenta de toda la motivación anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que las disposiciones de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la citada Directiva, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador sabía o debería haber sabido que, mediante dicha prestación, participaba en un fraude en el IVA cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones.

## Costas

**55.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Octava) declara:

**Las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008,**

**deben interpretarse en el sentido de que**

**se oponen a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador sabía o debería haber sabido que, mediante dicha prestación, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.