

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088175

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de diciembre de 2022

Sala 8.^a

Asunto n.º C-247/21

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. *Designación del destinatario final de una entrega como deudor del IVA. Facturas. Omisión de la mención «inversión del sujeto pasivo».* Una sociedad austriaca ejerce actividades de intermediación y venta de vehículos de lujo en varios países, tanto dentro de la Unión Europea como en países terceros. Esta sociedad compró vehículos a un proveedor establecido en el Reino Unido y los revendió a la sociedad M establecida en la República Checa. Los vehículos fueron transportados directamente del Reino Unido a la República Checa. Las empresas participantes en esas entregas intervinieron con el número de identificación a efectos del IVA de su Estado de establecimiento. Consecuentemente, en las tres facturas emitidas por la sociedad austriaca «facturas controvertidas», se indicaba el número de identificación a efectos del IVA austriaco de dicha sociedad, el número de identificación a efectos del IVA checo de la sociedad M y el número de identificación a efectos del IVA del proveedor establecido en el Reino Unido. Dichas facturas contenían asimismo la mención «operación triangular intracomunitaria exenta» y en el estado recapitulativo indicó el número de identificación a efectos del IVA checo de la sociedad M y declaró que se trataba de operaciones triangulares intracomunitarias. A raíz de una comprobación fiscal, se constató que no resultaba aplicable el régimen de las operaciones triangulares. Una operación triangular es una operación mediante la cual un proveedor, identificado a efectos del IVA en un primer Estado miembro, entrega un bien a un adquirente intermedio, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, quien a su vez entrega ese bien a un adquirente final, identificado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro, y el bien se transporta directamente desde el primer Estado miembro al tercer Estado miembro. En el marco específico del régimen de excepción aplicable a las operaciones triangulares, el adquirente intermedio de una operación triangular no puede sustituir la mención «inversión del sujeto pasivo» por otra indicación, dado que el artículo 226, punto 11 bis, de la Directiva del IVA exige expresamente dicha mención. Dado que el régimen de excepción previsto en los art. 42 y 141 de la Directiva del IVA es facultativo, la formalidad exigida por el art. 226.11 bis, de la Directiva permite garantizar que el destinatario final de una entrega conozca sus obligaciones fiscales. En efecto, el régimen de inversión del sujeto pasivo se caracteriza precisamente por el hecho de que, si bien no se efectúa ningún pago del IVA entre el proveedor y el sujeto pasivo destinatario de una entrega, ello se debe a que este último es deudor del IVA correspondiente a esa operación. El art. 42.a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, en el marco de una operación triangular, el adquirente final no ha sido válidamente designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo», prevista en el art. 226.11 bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada. El art. 226.11 bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada debe interpretarse en el sentido de que la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 41, 42, 141, 197, 219 bis. y 226.

PONENTE:

Doña K. Jürimäe.

En el asunto C-247/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 8 de abril de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de abril de 2021, en el procedimiento entre

Luxury Trust Automobil 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 los Sres. N. Piçarra y N. Jääskinen, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Luxury Trust Automobil GmbH, por el Sr. M. Huber, asesor fiscal y auditor de cuentas, y el Sr. S. Lacha, asesor fiscal;

– en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. M. Augustin, el Sr. A. Posch y la Sra. J. Schmoll, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Pethke y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 14 de julio de 2022;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 42, letra a), 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva de IVA»), en relación con los artículos 197, apartado 1, letra c), y 219 *bis*, de la Directiva del IVA.

2. Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Luxury Trust Automobil GmbH y el Finanzamt Österreich (Administración tributaria de Austria; en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA) reclamado a esa sociedad por el ejercicio fiscal 2014.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3. El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA establece:

«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, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36».

4. El título V de esa Directiva lleva por rúbrica «Lugar de realización del hecho imponible». En el capítulo 2 de dicho título, los artículos 40 a 42 definen el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes.

5. A tenor del artículo 40 de la misma Directiva, «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 precisa:

«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.»

7. El artículo 42 de esa Directiva tiene el siguiente tenor:

«El párrafo primero del artículo 41 no se aplicará y se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada por el IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el artículo 197;

b) que el adquirente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265.»

8. El título IX de la citada Directiva porta la rúbrica «Exenciones». El capítulo 4 de ese título está dedicado a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias. La sección 2 de ese capítulo contempla la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Dentro de dicha sección, el artículo 141 de la Directiva dispone:

«Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;

b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);

c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;

d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;

e) que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.»

9. En el título XI de la Directiva del IVA, rubricado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», el artículo 197, apartado 1, establece:

«Serán deudores del IVA los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) que el hecho imponible sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el artículo 141;

- b) que el destinatario de esta entrega de bienes sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se efectúa la entrega;
- c) que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro del destinatario de la entrega de bienes se ajuste a lo dispuesto en el capítulo 3, secciones 3 a 5.»

10. El artículo 219 *bis* de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Se aplicarán, sin perjuicio de los artículos 244 a 248, las siguientes disposiciones:

- 1) la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el título V;
- 2) no obstante lo dispuesto en el punto 1, la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que el proveedor o prestador esté establecido o tenga un establecimiento permanente a partir del cual se efectúa la entrega o la prestación, o en ausencia de tal lugar de establecimiento o establecimiento permanente, en el Estado miembro en que el proveedor o prestador tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, toda vez que:

- a) el proveedor o prestador no esté establecido en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de los bienes o la prestación de los servicios conforme a lo dispuesto en el título V, o su establecimiento en ese Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 *bis*, y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios.

Sin embargo, el punto 1 será de aplicación en caso de expedición de la factura por el destinatario (facturación por el destinatario);

- b) se considere que la entrega de bienes o la prestación de servicios no se efectúa en la Comunidad conforme a lo dispuesto en el título V.»

11. El contenido de las facturas se detalla en la sección 4 del capítulo 3 del título XI de la misma Directiva. Dentro de dicha sección, el artículo 226 de la Directiva establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

11 *bis*) en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la mención “inversión del sujeto pasivo”;

[...]»

Directiva 2010/45

12. El considerando 7 de la Directiva 2010/45 expone lo siguiente:

«Procede modificar determinados requisitos relativos a la información que debe figurar en las facturas, con objeto de hacer posible un mejor control del impuesto, tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional y contribuir a promover la facturación electrónica.»

Derecho austriaco

13. El artículo 3, apartado 8, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994), en su versión aplicable al año 2014 (BGBl. I, 112/2012) (en lo sucesivo, «UStG 1994»), rubricado «Lugar de la adquisición intracomunitaria», está redactado como sigue:

«La adquisición intracomunitaria se efectúa en el territorio del Estado miembro en el que se encuentre el bien una vez finalizados la expedición o el transporte. Si el adquirente utiliza con el proveedor un número de identificación a efectos del [IVA] atribuido por otro Estado miembro, la adquisición se considerará efectuada en el territorio de dicho Estado miembro hasta que el adquirente acredite que la adquisición ha tributado en el Estado

miembro indicado en la primera frase. En caso de que se aporte tal prueba, será de aplicación el artículo 16 *mutatis mutandis*.»

14. El artículo 25 de la UStG 1994, con la rúbrica «Operación triangular», establece:

«Definición»

1. Tiene lugar una operación triangular cuando tres empresarios en tres Estados miembros diferentes realizan operaciones comerciales sobre el mismo bien, pasando este bien directamente del primer proveedor al último comprador, y siempre que se cumplan los requisitos enumerados en el apartado 3. Esto se aplicará también cuando el último comprador sea una persona jurídica que no sea empresario o que no adquiera el bien para su empresa.

Lugar de las adquisiciones intracomunitarias en operaciones triangulares

2. La adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 3, apartado 8, segunda frase, se considerará gravada cuando el empresario (adquirente) acredite que existe una operación triangular y que ha cumplido su obligación de declaración conforme al apartado 6. Si el empresario no cumple su obligación de declaración, se suprimirá la exención fiscal con efecto retroactivo.

Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

3. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes quedarán exentas de [IVA] cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que el empresario (adquirente) no tenga su domicilio social o sede en el territorio nacional, estando sin embargo identificado a efectos del [IVA] en el territorio comunitario;
- b) que la adquisición tenga lugar para la subsiguiente entrega por el empresario (adquirente) en el territorio nacional a un empresario o persona jurídica identificados a efectos del [IVA] en dicho territorio;
- c) que los bienes adquiridos procedan de un Estado miembro diferente a aquel en el cual el empresario (adquirente) esté identificado a efectos del [IVA];
- d) que el poder de disposición sobre los bienes adquiridos pase directamente del primer empresario o primer comprador al último comprador (destinatario);
- e) que el destinatario sea deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el apartado 5.

Expedición de la factura por parte del adquirente

4. La expedición de la factura se rige por la normativa del Estado miembro desde el cual el adquirente gestione su empresa. Si la entrega se realiza desde un establecimiento permanente del adquirente, se aplicará el Derecho del Estado miembro en el cual se halle dicho establecimiento. Si el destinatario de la prestación a quien se traslada la deuda tributaria liquida la operación mediante una nota de abono, la expedición de la factura se regirá por las normas del Estado miembro en el cual se efectúe la entrega.

Si la expedición de la factura se rige por las normas de la presente ley federal, la factura deberá incluir además las siguientes menciones:

- una referencia expresa a la existencia de una operación triangular intracomunitaria y a la condición de deudor del impuesto del último comprador,
- el número de identificación a efectos del [IVA] con el cual el empresario (adquirente) haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes y
- el número de identificación a efectos del [IVA] del destinatario de la entrega.

Deudor del impuesto

5. En una operación triangular, el deudor del impuesto será el destinatario de la entrega sujeta al impuesto cuando la factura expedida por el adquirente cumpla lo establecido en el apartado 4.

Obligaciones del adquirente

6. En cumplimiento de su obligación de declaración en el sentido del apartado 2, el empresario deberá indicar en el estado recapitulativo los siguientes datos:

- el número de identificación a efectos del [IVA] en el territorio nacional, con el cual haya efectuado la adquisición intracomunitaria y la entrega subsiguiente de los bienes;
- el número de identificación a efectos del [IVA] del destinatario de la entrega subsiguiente realizada por el empresario, que se le haya atribuido en el Estado miembro de destino de los bienes expedidos o transportados;
- respecto de cada uno de estos destinatarios, el importe total de las entregas efectuadas de esta forma por el empresario en el Estado miembro de destino de los bienes expedidos o transportados. Dichos importes se reflejarán en el trimestre natural en el que se haya originado la deuda tributaria.

Obligaciones del destinatario

7. Al realizar el cálculo del impuesto conforme al artículo 20, se deberá sumar al importe calculado la cuantía adeudada con arreglo al apartado 5.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. Luxury Trust Automobil es una sociedad de responsabilidad limitada establecida en Austria que ejerce actividades de intermediación y venta de vehículos de lujo en varios países, tanto dentro de la Unión Europea como en países terceros.

16. En 2014, Luxury Trust Automobil compró vehículos a un proveedor establecido en el Reino Unido y los revendió a la sociedad M s. r. o. (en lo sucesivo, «sociedad M»), establecida en la República Checa. Los vehículos fueron transportados directamente del Reino Unido a la República Checa.

17. Las empresas participantes en esas entregas intervinieron con el número de identificación a efectos del IVA de su Estado de establecimiento. Consecuentemente, en las tres facturas emitidas por Luxury Trust Automobil en marzo de 2014 (en lo sucesivo, «facturas controvertidas») se indicaba el número de identificación a efectos del IVA austriaco de dicha sociedad, el número de identificación a efectos del IVA checo de la sociedad M y el número de identificación a efectos del IVA del proveedor establecido en el Reino Unido. Dichas facturas contenían asimismo la mención «operación triangular intracomunitaria exenta».

18. En el estado recapitulativo correspondiente al mes de marzo de 2014, Luxury Trust Automobil indicó el número de identificación a efectos del IVA checo de la sociedad M y declaró que se trataba de operaciones triangulares intracomunitarias.

19. Sin embargo, a raíz de una comprobación fiscal, se constató que no resultaba aplicable el régimen de las operaciones triangulares porque, contrariamente a lo dispuesto en el artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994, las facturas controvertidas no contenían ninguna referencia al traslado de la deuda tributaria. Por consiguiente, se consideró que la operación triangular no se había perfeccionado ni podía regularizarse *a posteriori*. Habida cuenta de la utilización del número de identificación a efectos del IVA austriaco de Luxury Trust Automobil, se presumió que se había producido una adquisición intracomunitaria en Austria, de conformidad con el artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994. Sobre la base de todo ello, la Administración tributaria liquidó, mediante resolución de 25 de abril de 2016, el IVA adeudado por Luxury Trust Automobil correspondiente al ejercicio 2014.

20. El órgano jurisdiccional remitente expone que, con posterioridad a la comprobación fiscal, Luxury Trust Automobil corrigió las facturas controvertidas mediante notas de rectificación de 23 de mayo de 2016, añadiendo a las facturas una mención relativa al traslado de la deuda tributaria a la sociedad M. No obstante, no hay prueba de la entrega efectiva de tales notas de rectificación a esta última sociedad, la cual, además, ha sido calificada de «operador desaparecido» por la Administración tributaria checa. En efecto, aunque la sociedad M estaba registrada a efectos del IVA en la República Checa durante el período de ejecución de las entregas en cuestión, la Administración tributaria checa no ha logrado ponerse en contacto con ella y dicha sociedad no ha declarado ni abonado en la República Checa el IVA correspondiente a esas entregas.

21. La resolución de la Administración tributaria de 25 de abril de 2016 fue recurrida en vía administrativa ante el Finanzamt Baden Mödling (Oficina tributaria de Baden Mödling, Austria), el cual desestimó el recurso. Seguidamente, Luxury Trust Automobil interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria).

22. Dicho tribunal observó que las disposiciones relativas a las operaciones triangulares no son de aplicación obligatoria en una situación como la contemplada en el artículo 25, apartado 1, de la UStG 1994. El adquirente

intermedio de una operación triangular, como es el caso de Luxury Trust Automobol en el presente asunto, tiene derecho a elegir si desea o no que se apliquen esas disposiciones respecto de una entrega concreta. Este derecho debe ejercerse en el momento de realización de la operación de que se trate.

23. En este contexto, si dicho adquirente intermedio desea obtener la exención de una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino y el traslado de la deuda tributaria correspondiente a esa adquisición al destinatario final de esta última, debe expedir una factura que contenga las menciones a que se refiere el artículo 25, apartado 4, de la UStG 1994. Sin embargo, el referido tribunal constató que las facturas controvertidas no contienen la mención, prevista en esa disposición, de que el último adquirente es deudor del IVA.

24. Por consiguiente, ese tribunal consideró que el artículo 25 de la UStG 1994 no resulta aplicable, de modo que la operación controvertida debe tratarse a la luz de las disposiciones generales de dicha ley. Señaló que, en virtud de estas, Luxury Trust Automobol ha efectuado una adquisición intracomunitaria en Austria, al haber utilizado su número de identificación a efectos del IVA austriaco. Así pues, la adquisición debe considerarse realizada en Austria en tanto esa sociedad no demuestre que la adquisición ha tributado en la República Checa. El citado tribunal concluyó que, al no cumplirse este requisito, Luxury Trust Automobol no tiene derecho a la deducción del IVA soportado por esa adquisición.

25. Luxury Trust Automobol ha recurrido la resolución del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) en casación ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), que es el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto.

26. El litigio principal versa sobre la tributación devengada en virtud del artículo 3, apartado 8, segunda frase, de la UStG 1994, es decir, sobre la tributación adicional de una adquisición intracomunitaria considerada como tal por haberse utilizado un número de identificación a efectos del IVA austriaco.

27. En este contexto, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) señala tres dificultades.

28. En primer lugar, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, tal y como se desprende del artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, una adquisición intracomunitaria se considerará efectuada en el territorio del Estado miembro que haya atribuido el número de identificación a efectos del IVA utilizado para dicha adquisición. No obstante, con arreglo al artículo 42 de esa Directiva, no sucederá así cuando el destinatario de una entrega subsiguiente haya sido designado como deudor del IVA con arreglo al artículo 197 de la Directiva.

29. A este respecto, el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que la factura correspondiente a tal operación deberá expedirse atendiendo a lo dispuesto en las secciones 3 a 5 del capítulo 3 del título XI de la Directiva.

30. Por lo tanto, el destinatario de una entrega habrá sido «designado» como deudor del IVA, a efectos del artículo 42 de la Directiva del IVA, cuando la factura contenga una indicación como la prevista en el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva, es decir, la mención «inversión del sujeto pasivo».

31. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente observa que, si bien el considerando 7 de la Directiva 2010/45 aboga por un estricto cumplimiento de las normas de facturación, la finalidad de la mención «inversión del sujeto pasivo» en las facturas relativas a operaciones triangulares consiste en garantizar que el último adquirente en el marco de tal operación pueda reconocer clara y fácilmente que se le está trasladando la deuda tributaria. Pues bien, a juicio de dicho órgano jurisdiccional, este objetivo también puede lograrse mediante la mención «operación triangular intracomunitaria exenta» que figura en las facturas controvertidas, sobre todo si se tiene en cuenta que en estas no figura ningún importe en concepto de IVA, sino que la cantidad que consta en ellas se califica expresamente como «importe neto de la factura».

32. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente no excluye que la mención inicial que figura en las facturas controvertidas pueda cumplir con los requisitos establecidos por el Derecho de la Unión para designar al destinatario de una entrega como deudor del IVA.

33. En segundo lugar, si no fuera así, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, en el apartado 49 de la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA se refiere a los requisitos materiales exigidos para que una adquisición como la que era objeto del aquel litigio principal se considere gravada por el IVA, de conformidad con el

artículo 40 de la Directiva. En cambio, el artículo 42, letra b), de dicha Directiva precisa las obligaciones relativas a la prueba de la tributación en el Estado miembro de destino, las cuales deben considerarse requisitos formales.

34. Uno de los requisitos materiales establecidos en el citado artículo 42, letra a), consiste en que el destinatario de una entrega en virtud del artículo 197 de la Directiva del IVA haya sido designado como deudor del IVA en la factura relativa a la entrega.

35. El órgano jurisdiccional remitente considera a este respecto que, a efectos de la deducción del impuesto soportado, las facturas constituyen requisitos formales y pueden rectificarse, por regla general, retrotrayendo la rectificación sus efectos hasta el año en que se emitió inicialmente la factura. Además, a su juicio, aunque se haya facturado incorrectamente el IVA, una factura puede rectificarse siempre que el autor de la misma demuestre su buena fe o haya eliminado por completo y en tiempo hábil el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

36. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si también cabe esa posibilidad de rectificación con respecto a un requisito material, máxime teniendo en cuenta que la aplicación de la normativa relativa a las operaciones triangulares no es obligatoria, sino que los sujetos pasivos pueden decidir no acogerse al régimen de simplificación que establece dicha normativa.

37. En este contexto, es preciso dilucidar igualmente si basta con que el autor de una factura la rectifique y la envíe al destinatario de la entrega de que se trate o si es necesario, además, que este último reciba la rectificación. Asimismo, deberá determinarse el posible efecto retroactivo de la rectificación, de conformidad con la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente observa que Luxury Trust Automobil considera de aplicación el Derecho checo, el cual, a diferencia del Derecho austriaco, no exige que las facturas contengan una mención relativa al traslado de la deuda tributaria. No obstante, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, la determinación del Derecho aplicable requiere una interpretación del artículo 219 *bis* de la Directiva del IVA.

39. En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1). ¿Debe interpretarse el artículo 42, letra a), de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de dicha Directiva [...], en el sentido de que también existe designación del destinatario de la entrega como deudor del impuesto cuando en la factura, en la que no figura el importe del [IVA], se incluye la mención “operación triangular intracomunitaria exenta”?

2). En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

a) ¿Puede rectificarse válidamente *a posteriori* una mención de este tipo de la factura (mediante la mención “operación triangular intracomunitaria de conformidad con el artículo 25 de la UStG [1994]. La deuda tributaria se traslada al destinatario de la prestación”)?

b) ¿Es necesario que el destinatario de la factura rectificada la reciba para que la rectificación sea válida?

c) ¿Se retrotraen los efectos de la rectificación al momento en que se expidió inicialmente la factura?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 219 *bis* de la Directiva [del IVA] en el sentido de que debe aplicarse la normativa en materia de facturación del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si en la factura no se hubiera designado (o aún no se hubiera designado) a un “adquirente” como deudor del impuesto, o bien en el sentido de que debe aplicarse la normativa del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si se presumiera que la designación del “adquirente” como deudor del impuesto es válida?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

40. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación triangular, el adquirente final ha sido válidamente designado como deudor del IVA en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo».

41. Con carácter preliminar, procede recordar que una operación triangular es una operación mediante la cual un proveedor, identificado a efectos del IVA en un primer Estado miembro, entrega un bien a un adquirente intermedio, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, quien a su vez entrega ese bien a un adquirente final, identificado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro, y el bien se transporta directamente desde el primer Estado miembro al tercer Estado miembro.

42. Las operaciones triangulares pueden acogerse a un régimen de excepción a la regla del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, conforme a la cual estarán sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 27).

43. El régimen de excepción consiste, por un lado, en la exención de la adquisición intracomunitaria efectuada por el adquirente intermedio, quien está identificado a efectos del IVA en el segundo Estado miembro, y, por otro lado, en el traslado de la tributación por la adquisición al adquirente final, establecido e identificado a efectos del IVA en el tercer Estado miembro, dispensándose al adquirente intermedio de la obligación de identificarse a efectos del IVA en este último Estado miembro. Dicho régimen se desprende de la articulación entre la regla establecida en el artículo 40 de la Directiva del IVA y la excepción prevista en el artículo 42 de esta.

44. En efecto, el artículo 40 de la Directiva del IVA establece la regla de que el lugar de tributación de una adquisición intracomunitaria es el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente. Con el fin de garantizar la correcta aplicación de esta regla, el artículo 41 de dicha Directiva dispone que, en caso de que el adquirente no acredite que la adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme al artículo 40 de la Directiva, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado la adquisición.

45. El artículo 42 de la Directiva del IVA prevé una excepción a la aplicación de dicha regla con respecto a las operaciones triangulares definidas en el artículo 141 de la Directiva cuando, por un lado, el adquirente acredite haber efectuado la adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40 de la Directiva y respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el artículo 197 de la Directiva, y, por otro lado, el adquirente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265 de la Directiva.

46. Con arreglo al artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, la factura expedida por el adquirente intermedio debe ajustarse a lo dispuesto en las secciones 3 a 5 del capítulo 3 del título XI de la Directiva. Entre estas disposiciones, el artículo 226, punto 11 *bis*, de dicha Directiva exige que la factura contenga la mención «inversión del sujeto pasivo» en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto.

47. En este marco, con el fin de responder a la primera cuestión prejudicial, no solo debe tenerse en cuenta el tenor del artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que ese precepto forma parte (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 33).

48. En primer lugar, por cuanto se refiere al tenor del artículo 42 de la Directiva del IVA, de este se desprende, por un lado, que se trata de una excepción a lo dispuesto en el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva y, por otro, que la aplicación de la excepción está supeditada a la concurrencia de los dos requisitos acumulativos previstos en las letras a) y b) del mismo artículo 42 (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 45).

49. Mientras que el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA precisa el requisito material exigido para que una adquisición efectuada en el ámbito de una operación triangular se considere sujeta al IVA de conformidad con el artículo 40 de la Directiva, el artículo 42, letra b), de la Directiva establece los requisitos formales para aportar la prueba de la tributación en el Estado miembro de destino del transporte o de la expedición intracomunitarios (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 49).

50. En segundo lugar, en lo relativo al contexto del artículo 42 de la Directiva del IVA, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este artículo precisa y completa los requisitos de aplicación de la medida de simplificación prevista en el artículo 141 de la Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 37). Pues bien, tanto el artículo 42, letra a), como el

artículo 141, letra e), de la Directiva del IVA se remiten al artículo 197 de esta, el cual, a su vez, ordena que se respete lo dispuesto en el capítulo 3 del título XI de la Directiva, al que pertenece el artículo 226.

51. De ello se deduce que, en el marco específico del régimen de excepción aplicable a las operaciones triangulares, el adquirente intermedio de una operación triangular no puede sustituir la mención «inversión del sujeto pasivo» por otra indicación, dado que el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva del IVA exige expresamente dicha mención.

52. En tercer lugar, los objetivos del régimen de excepción previsto en los artículos 42 y 141 de la Directiva del IVA respaldan esta interpretación.

53. En efecto, mientras que el objeto del artículo 141 de la Directiva del IVA consiste en evitar que el operador intermedio tenga que identificarse y presentar declaración en el Estado miembro de destino de los bienes (sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 41), los artículos 41 y 42 de la Directiva pretenden garantizar la sujeción al IVA de la adquisición intracomunitaria de que se trate en la fase del adquirente final, evitando simultáneamente la doble imposición de esa operación (sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 50 y jurisprudencia citada).

54. Pues bien, como señala la Abogada General en el punto 46 de sus conclusiones, la finalidad de las menciones que debe incluir una factura con arreglo al artículo 226 de la Directiva del IVA es informar a su destinatario acerca de la calificación jurídica de la operación efectuada por su emisor. Este objetivo es especialmente necesario teniendo en cuenta que el emisor considera que, con carácter excepcional, él no es deudor del IVA, sino que lo es el destinatario de la entrega.

55. Dado que el régimen de excepción previsto en los artículos 42 y 141 de la Directiva del IVA es facultativo, la formalidad exigida por el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva permite garantizar que el destinatario final de una entrega conozca sus obligaciones fiscales. En efecto, el régimen de inversión del sujeto pasivo se caracteriza precisamente por el hecho de que, si bien no se efectúa ningún pago del IVA entre el proveedor y el sujeto pasivo destinatario de una entrega, ello se debe a que este último es deudor del IVA correspondiente a esa operación (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 22). Por lo tanto, no debe haber ninguna incertidumbre a este respecto.

56. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 42, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación triangular, el adquirente final no ha sido válidamente designado como deudor del IVA en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo».

Segunda cuestión prejudicial

57. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega.

58. En caso de respuesta afirmativa a esta segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, por un lado, si la validez de tal rectificación está supeditada al hecho de que su destinatario la reciba y, por otro, si la factura rectificadora de este modo tiene efectos retroactivos a la fecha de expedición de la factura inicial.

59. A este respecto, es preciso recordar que, si bien el Tribunal de Justicia ha reconocido que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige conceder la deducción o la devolución del IVA soportado aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, es condición para ello que se hayan cumplido por lo demás los requisitos materiales (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 apartado 31; de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartados 50 y 51, y de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 76).

60. En efecto, se trata de gravar las operaciones en cuestión tomando en consideración sus características objetivas (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 30 y jurisprudencia citada).

61. Por consiguiente, no cabe rectificar la factura cuando falta un requisito para la aplicación del régimen de excepción relativo a las operaciones triangulares, como la mención exigida en el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva del IVA. Como señala la Abogada General en los puntos 57 y 61 de sus conclusiones, el cumplimiento *a posteriori* de un requisito de aplicación necesario para el traslado de la deuda del IVA al destinatario de una entrega no constituye una rectificación. Se trata de la primera expedición de la factura requerida, que no puede tener efectos retroactivos.

62. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega.

Tercera cuestión prejudicial

63. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 219 *bis* de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que ordena la aplicación de la normativa en materia de facturación del Estado miembro del adquirente intermedio o la del Estado miembro del adquirente final.

64. El órgano jurisdiccional remitente se plantea esta duda porque, en el ámbito del procedimiento principal, Luxury Trust Automobil alega que debe aplicarse el Derecho checo, el cual, en su opinión, no exige que las facturas contengan una mención relativa al traslado de la deuda tributaria.

65. Sin embargo, de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones prejudiciales se desprende que la respuesta a la tercera cuestión prejudicial carece de incidencia en la resolución del litigio principal.

66. En efecto, dado que en las facturas controvertidas falta la mención «inversión del sujeto pasivo», el adquirente final no ha sido designado válidamente como deudor del IVA. Por consiguiente, debe considerarse que el adquirente intermedio es deudor de dicho impuesto en el Estado miembro que le ha atribuido el número de identificación que utilizó para la adquisición intracomunitaria en cuestión, de conformidad con el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

67. En cualquier caso, los requisitos establecidos en los artículos 42, 141, letra e), y 226, punto 11 *bis*, de la Directiva del IVA no pueden variar de un Estado miembro a otro. El órgano jurisdiccional remitente tiene la obligación de interpretar el Derecho aplicable al litigio principal, tanto si es el Derecho del Estado miembro del adquirente intermedio como si es el del adquirente final, con arreglo al Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, apartado 51).

68. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, no ha lugar a responder a la tercera cuestión prejudicial.

Costas

69. 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

1). El artículo 42, letra a), 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación triangular, el adquirente final no ha sido válidamente designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo», prevista en el artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada.

2). El artículo 226, punto 11 *bis*, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45,

debe interpretarse en el sentido de que

la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.