

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 9 de septiembre de 2026**Sala Segunda**Asunto T-614/25***SUMARIO:**

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Entregas intracomunitarias de bienes. Operación triangular con transporte intracomunitario único. En una cadena de diferentes entregas sucesivas de hidrocarburos, transportados directamente desde el primer proveedor a los adquirentes finales, el transporte intracomunitario único solo puede imputarse a una de las entregas, que será la única que pueda quedar exenta conforme al art. 138.1 de la Directiva del IVA. Para determinar cuál, debe realizarse una valoración global de las circunstancias del caso, atendiendo especialmente al momento en que se transmite el poder de disposición como propietario. Si la segunda entrega se produce antes del transporte, este no puede imputarse a la primera. La transmisión del poder de disposición no requiere ni la posesión física de los bienes ni que estos sean transportados o recibidos físicamente por el adquirente. Para determinar cuándo se produjo, deben considerarse, entre otros factores, quién inició y organizó el transporte, quién asumió sus costes y aspectos logísticos, quién ejerció el control sobre la circulación y si el transporte se integraba en una actividad de reventa por cuenta propia. El transporte de las mercancías en régimen suspensivo de impuestos especiales, el momento de firma del documento administrativo electrónico, que el adquirente final sea deudor del IVA o que las mercancías hayan llegado efectivamente al tercer Estado no determinan por sí mismos a cuál de las entregas debe imputarse el transporte. Tampoco el régimen de simplificación del art. 141 permite decidir a cuál de las entregas debe imputarse, pues presupone que la primera operación constituye una entrega intracomunitaria exenta conforme al art. 138.1. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuándo se transmitió el poder de disposición como propietario y, en particular, si la segunda entrega tuvo lugar antes del transporte intracomunitario, con independencia de que las mercancías estuvieran en régimen suspensivo de impuestos especiales, de que el adquirente final fuese deudor del IVA y de que las mercancías hubieran salido efectivamente del primer Estado y llegado al tercero.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-614/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 25 de agosto de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de agosto de 2025, en el procedimiento entre

AS Trading 4

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Pótorak (Ponente), Presidenta, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y los Sres. D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 25 de agosto de 2025, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

Síguenos en...



consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno letón, por la Sra. K. Pommere y el Sr. S. Zellis, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por las Sras. L. Březinová y L. Halajová y por el Sr. J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Björkland, M. Herold y V. Hitrovs, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal General, oída la Abogada 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 los artículos 138, apartado 1, 141 y 197, apartado 1, 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 (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016 (DO 2016, L 177, p. 9) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AS Trading 4, sociedad letona, y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria del Estado, Letonia), en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las entregas, realizadas en el contexto de una cadena de diferentes entregas sucesivas que supusieron un transporte único dentro de la Unión Europea, a empresas domiciliadas en Estonia y en el Reino Unido de mercancías sujetas a impuestos especiales y transportadas, en régimen suspensivo de impuestos especiales, con destino a clientes de esas empresas en otros Estados miembros de la Unión.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

4 El artículo 20, párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«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 establece lo siguiente:

«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 A tenor del artículo 41 de la misma Directiva:

«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.»

Síguenos en...

7 El artículo 42 de la Directiva del IVA dispone:

«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 recapitutivo establecidas en el artículo 265.»

8 A tenor del artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva:

«1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente 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.»

9 El artículo 141 de la citada Directiva es del siguiente tenor:

«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.»

10 El artículo 197, apartado 1, de la misma Directiva establece lo siguiente:

«1. 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.»

Derecho letón

11 El artículo 5, apartado 1, puntos 1 y 3, de la Pievienotās vērtības nodokļa likums (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 29 de noviembre de 2012 (Latvijas Vēstnesis, 2012, n.º 197), dispone:

Síguenos en...



«Constituyen operaciones imponibles las siguientes operaciones interiores realizadas en el ejercicio de una actividad económica:

1) la entrega de bienes (incluyendo la entrega de bienes en el territorio de la Unión Europea y la exportación de bienes) a título oneroso;

[...]

3) la adquisición de bienes en el territorio de la Unión Europea a título oneroso.»

12 El artículo 43, apartado 4, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

«El tipo impositivo del 0 % se aplicará a las entregas de bienes efectuadas en el territorio de la Unión Europea si también se cumplen las dos condiciones siguientes:

1) el destinatario de los bienes que figura en los documentos de acompañamiento del transporte de los bienes y en la factura fiscal ha facilitado al proveedor de los bienes, en el momento de la operación, un número válido de registro de sujeto pasivo en otro Estado miembro;

2) los bienes son expedidos o transportados desde el territorio nacional a su destino en otro Estado miembro y esto queda acreditado mediante los documentos de acompañamiento del transporte de los bienes que obren en poder del proveedor.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 Trading 4 es una sociedad registrada como sujeto pasivo del IVA en Letonia. Entre enero de 2016 y enero de 2017, dicha empresa hizo entregas de hidrocarburos en régimen suspensivo de impuestos especiales a varias empresas domiciliadas en Estonia y en el Reino Unido (en lo sucesivo, conjuntamente, «sujetos pasivos B»), empresas que no estaban registradas como sujetos pasivos del IVA en Letonia, sino que respectivamente lo estaban en Estonia y en el Reino Unido.

14 En las mismas fechas en que los sujetos pasivos B adquirieron las mercancías de Trading 4, estos revendieron esas mercancías a sus cocontratantes (en lo sucesivo, conjuntamente, «sujetos pasivos C») en Estados miembros de la Unión distintos de Estonia y del Reino Unido.

15 Las mercancías fueron transportadas directamente desde Trading 4 a los sujetos pasivos C, creando de ese modo una cadena de diferentes entregas sucesivas que supusieron un transporte único dentro de la Unión.

16 En este contexto, Trading 4 aplicó un tipo de IVA del 0 % a las entregas de mercancías efectuadas a los sujetos pasivos B.

17 A raíz de una inspección, la Administración Tributaria del Estado consideró que Trading 4 no tendría que haber aplicado un tipo de IVA del 0 % a las entregas que había efectuado a los sujetos pasivos B (en lo sucesivo, «entregas en cuestión»). En tal sentido, esta Administración adujo que los sujetos pasivos B habían transmitido la propiedad de las mercancías a los sujetos pasivos C antes de que esas mercancías hubieran sido transportadas desde el almacén de Trading 4 a los locales de los sujetos pasivos C, extremo del que, según la Administración Tributaria del Estado, Trading 4 había tenido conocimiento. Dicha Administración concluyó que las entregas en cuestión debían ser consideradas entregas interiores, en Letonia, sujetas al tipo normal del IVA. La Administración Tributaria del Estado añadió, en primer lugar, que los sujetos pasivos B estaban obligados a registrarse como sujetos pasivos del IVA en Letonia y, en segundo lugar, que, mediante esas operaciones, Trading 4 había participado en un mecanismo de defraudación del IVA.

18 Por consiguiente, el 7 de junio de 2019, la Administración Tributaria del Estado adoptó una resolución por la que aplicó un tipo normal de IVA a las entregas en cuestión e impuso varias medidas correctoras a Trading 4.

19 Trading 4 interpuso un recurso contra la anterior resolución ante la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia). En apoyo de su recurso, alegó que había efectuado entregas intracomunitarias y que esas entregas estaban sujetas a un tipo de IVA del 0 %.

20 Mediante su sentencia de 6 de febrero de 2024, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) desestimó el recurso. Este órgano jurisdiccional consideró, en esencia, que las entregas de mercancías de Trading 4 a los sujetos pasivos B habían tenido lugar en el territorio nacional letón y que, por lo tanto, procedía efectivamente aplicar el tipo normal del IVA a esas entregas. A su entender, la propiedad de las mercancías de que se trata había sido transmitida de Trading 4 a los sujetos

Síguenos en...



pasivos B en el momento en que dichas mercancías se entregaron al transportista de estas. Los sujetos pasivos B habían solicitado a Trading 4 que, en la carta de porte internacional Cargo Movement Requirement (CMR), hiciera constar información sobre otras empresas, lo que, según el mismo órgano jurisdiccional, permitió a Trading 4 entender que las mercancías de que se trata se estaban revendiendo inmediatamente en un tercer Estado miembro.

21 Trading 4 interpuso un recurso de casación contra la sentencia de la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) ante la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo, Letonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

22 En su recurso de casación, Trading 4 alega, en primer término, que las mercancías de que se trata están sujetas a impuestos especiales y son entregadas en régimen suspensivo de tales derechos en la Unión. En estas circunstancias, señala que la transmisión del poder de disposición sobre las mercancías como propietario a los sujetos pasivos B solo tuvo lugar a partir de la recepción de dichas mercancías en un depósito de impuestos especiales situado en otro Estado miembro de la Unión. Además, afirma que la propiedad de las mercancías únicamente se transmitió a los sujetos pasivos C tras la entrega de esas mercancías en su destino y después de la firma del documento administrativo electrónico. Para apreciar el momento en que tuvo lugar la transmisión de la propiedad, es preciso, a juicio de Trading 4, considerar a los sujetos pasivos B como los organizadores del transporte de las mercancías y, según dicha empresa, no hay razón alguna para considerar que el transporte fuera organizado por los sujetos pasivos C. En segundo término, Trading 4 afirma no haber sido informada de que los sujetos pasivos B entregaron las mercancías de que se trata a los sujetos pasivos C inmediatamente antes del transporte de estas. En tercer término, Trading 4 reprocha a la Administración Tributaria del Estado haber vulnerado el principio de neutralidad del IVA al imponerle el pago del IVA en Letonia pese a que los sujetos pasivos C ya habían pagado ese impuesto en el Estado miembro de destino por las mismas mercancías.

23 En estas circunstancias, la Augstākā tiesa (Senāts) (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿El artículo 138, apartado 1, de la Directiva [del IVA], en relación con los artículos 141 y 197, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que, cuando los productos sujetos a impuestos especiales se entregan en régimen suspensivo en una operación triangular y se determina que la deudora del impuesto es el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en el tercer Estado miembro, constituye esto en sí mismo un motivo para eximir del impuesto —con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva— la entrega efectuada por el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en el primer Estado miembro al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en el segundo Estado miembro, a condición de que en el litigio se demuestre que las mercancías efectivamente se exportaron desde el primer Estado miembro y se entregaron en el tercer Estado miembro?

2) ¿En el caso de una operación triangular, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva [del IVA] debe interpretarse en el sentido de que, cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en el primer Estado miembro es informado de que el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en el segundo Estado miembro entregará ulteriormente las mercancías, de forma inmediata, a un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en un tercer Estado miembro, antes de que salgan del primer Estado miembro y de ser transportadas a ese sujeto pasivo del tercer Estado miembro, la entrega del sujeto pasivo del impuesto establecido en el primer Estado miembro al sujeto pasivo del impuesto establecido en el segundo Estado miembro no está exenta del impuesto sobre el valor añadido?

3) ¿Es aplicable el artículo 141 de la Directiva [del IVA] cuando, tras una operación triangular, una empresa del tercer Estado miembro revende esas mismas mercancías en el marco de esa misma operación de transporte única dentro del territorio de la Unión?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

24 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con los artículos 141 y 197, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que constituyen, per se, un motivo que permite eximir del IVA una entrega efectuada por un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en un primer Estado miembro a un adquirente intermedio registrado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro las circunstancias de que, en primer lugar, se realizó una entrega de mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo, en segundo lugar, está acreditado que, en el contexto de una operación triangular, el sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro es deudor del IVA y, en tercer lugar, está acreditado que las mercancías salieron efectivamente del primer Estado miembro y que fueron entregadas en el tercer Estado miembro.

Síguenos en...



25 A tenor del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de su territorio respectivo, pero dentro de la Unión, por el vendedor, por el adquirente 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.

26 Para que esta exención sea aplicable, es necesario que le haya sido transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, que el proveedor demuestre que el bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que, de resultas de esa expedición o de ese transporte, el bien haya abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega (véase la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartado 30 y jurisprudencia citada).

27 En el caso de una cadena de dos entregas sucesivas que solo ha dado lugar a un único transporte intracomunitario, ese transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, la cual será, por tanto, la única exenta con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA (véase la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartado 34 y jurisprudencia citada).

28 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala, en el apartado 10 de la resolución de remisión, que el artículo 36 bis de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3), establece los criterios que permiten determinar a cuál de las entregas sucesivas debe imputarse el transporte. Ahora bien, el litigio principal versa sobre entregas efectuadas por Trading 4 entre 2016 y 2017. De este modo, la citada disposición no es aplicable al litigio principal.

29 De la jurisprudencia se desprende que, para determinar a cuál de las dos entregas debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto (véase la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartado 35 y jurisprudencia citada).

30 A efectos de esta apreciación, es preciso determinar, en particular, en qué momento se produjo la segunda transmisión del poder de disponer del bien como un propietario al adquirente final. En efecto, en el supuesto en que la segunda transmisión de dicho poder, es decir, la segunda entrega, tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, este ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente (véase la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartado 36 y jurisprudencia citada).

31 En lo que atañe al requisito referido a la transmisión del poder de disponer del bien como propietario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que este requisito no se limita a la transmisión realizada con arreglo a las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de ese bien como si fuera su propietaria. La transmisión del poder de disponer de un bien corporal como propietario no requiere que la parte a la que se ha transmitido el bien lo posea físicamente ni que el bien sea transportado físicamente con destino a esa parte ni recibido físicamente por ella (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartado 75 y jurisprudencia citada).

32 Asimismo, procede considerar que la existencia de una transmisión del poder de disposición de un bien corporal como propietario significa que la parte a la que se ha transmitido dicho poder tiene la posibilidad de adoptar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica del bien, entre ellas, en particular, la decisión de venderlo (sentencia de 23 de abril de 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, apartado 40).

33 Por consiguiente, en este contexto, el órgano jurisdiccional remitente deberá tomar en consideración, en particular, el hecho de que el operador en cuestión dio inicio al transporte a fin de llevar a cabo su propia actividad económica, de que asume, directa o indirectamente, los costes y los aspectos logísticos vinculados al desplazamiento de las mercancías, de que moviliza sus propios medios materiales para la ejecución de la operación, de que ejerce un control efectivo o funcional sobre la circulación de las mercancías o también de que el transporte se inscribe en una actividad de reventa o de explotación comercial realizada por su propia cuenta (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, apartados 48 y 49).

34 En cambio, el hecho de que el transporte de los carburantes en cuestión en el presente asunto se realizara en régimen suspensivo de impuestos especiales no puede constituir un elemento decisivo a la hora de determinar a cuál de las entregas de la cadena de que se trata debe imputarse ese transporte (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartado 73).

35 En efecto, por un lado, el hecho de que las mercancías de que se trata se transportaran en régimen suspensivo de impuestos especiales en modo alguno afecta a los requisitos que regulan la transmisión del poder de disposición sobre esos bienes como propietario (sentencia de 19 de diciembre de 2018, ALEX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartado 76).

36 Por otro lado, el hecho imponible del IVA, en virtud del cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, es la entrega o la importación de la mercancía y no la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía (sentencia de 19 de diciembre de 2018, ALEX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartado 77).

37 Asimismo, procede señalar que el momento en el que se firma el documento administrativo electrónico —que, de conformidad con el artículo 21 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), se tramita cuando los productos sujetos a impuestos especiales circulan en régimen suspensivo— no afecta a la apreciación del momento en el que tiene lugar la transferencia del poder de disponer de las mercancías de que se trata como propietario. En efecto, aunque la notificación de recepción de ese documento puede demostrar que esas mercancías han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de expedición y que han sido transportadas o expedidas con destino a otro Estado miembro en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 76), esta no afecta a los requisitos que rigen la transmisión del poder de disposición sobre dichas mercancías como propietario.

38 Por otra parte, en el contexto de la operación triangular que tiene lugar en el litigio principal, ni el hecho de que los sujetos pasivos C, registrados a efectos del IVA en un tercer Estado miembro, sean deudores del IVA ni la circunstancia de que esté acreditado que los bienes abandonaron físicamente el territorio del primer Estado miembro para ser transportados al territorio de un tercer Estado miembro pueden influir en la cuestión de si el derecho a disponer de esos bienes como propietario fue transmitido al adquirente.

39 A este respecto, es necesario 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 (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 41).

40 La conclusión expuesta en el apartado 38 de la presente sentencia no queda desvirtuada por el artículo 141 de la Directiva del IVA, referido al régimen de simplificación aplicable a las operaciones triangulares. Efectivamente, el régimen de excepción establecido en el artículo 141 de la Directiva del IVA consiste, por un lado, en la exención de la adquisición intracomunitaria efectuada por el adquirente intermedio que 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 43).

41 De este modo, la aplicación del mecanismo de simplificación regulado en el artículo 141 de la Directiva del IVA presupone que un operador intermediario, como los sujetos pasivos B, realiza una adquisición intracomunitaria, la cual únicamente cabe caracterizar en la medida en que la primera operación que tiene lugar entre un proveedor, como Trading 4, y el citado intermediario tenga la calificación de entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 138, apartado 1, de esa misma Directiva.

42 Por consiguiente, el hecho de que, en el litigio principal, los sujetos pasivos B y C hayan recurrido a este régimen de simplificación carece de pertinencia para determinar a cuál de las dos entregas debe imputarse al transporte intracomunitario.

43 Además, los requisitos contemplados en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, recordados en el apartado 25 de la presente sentencia, no supeditan la exención de una entrega intracomunitaria al hecho de que el adquirente intermedio sea deudor del IVA y de que la adquisición intracomunitaria correspondiente esté efectivamente sujeta a dicho impuesto.

44 Así pues, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para apreciar los hechos, determinar, de conformidad con el apartado 33 de la presente sentencia, en qué momento se transmitió al adquirente el poder de disponer del bien como propietario y, en particular, si la segunda transmisión de ese poder, a saber, la segunda entrega en favor de los sujetos pasivos C, tuvo lugar antes de la realización del transporte intracomunitario, con independencia de que la entrega de bienes sujetos a

impuestos especiales se efectuara en régimen suspensivo y de que los sujetos pasivos C, registrados a efectos del IVA en un tercer Estado miembro, sean deudores del IVA y de que esté acreditado que esos bienes abandonaron efectivamente el primer Estado miembro y que fueron entregados en el tercer Estado miembro.

45 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con los artículos 141 y 197, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no constituyen, per se, un motivo que permite eximir del IVA una entrega efectuada por un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en un primer Estado miembro a un adquirente intermedio registrado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro las circunstancias de que, en primer lugar, se realizó una entrega de mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo, en segundo lugar, está acreditado que, en el contexto de una operación triangular, el sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro es deudor del IVA y, en tercer lugar, está acreditado que las mercancías salieron efectivamente del primer Estado miembro y que fueron entregadas en el tercer Estado miembro.

Segunda cuestión prejudicial

46 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no es preciso examinar la segunda cuestión prejudicial, toda vez que el órgano jurisdiccional remitente únicamente la ha planteado para el supuesto de que se respondiera en sentido positivo a la primera cuestión prejudicial.

Tercera cuestión prejudicial

47 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el régimen de simplificación contemplado en el artículo 141 de la Directiva del IVA es de aplicación cuando, a consecuencia de una operación triangular, el sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro procede a la reventa de los bienes en la Unión.

48 La Comisión Europea tiene dudas sobre la admisibilidad de la tercera cuestión prejudicial.

49 Es necesario recordar que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco normativo y fáctico definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al juez de la Unión disfrutan de una presunción de pertinencia. El juez de la Unión solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el juez de la Unión no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (véase la sentencia de 4 de junio de 2026, Prokuratura Darashev, C-312/24, EU:C:2026:449, apartado 53 y jurisprudencia citada).

50 En el asunto que nos ocupa, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el litigio principal no versa sobre la aplicación del régimen de simplificación contemplado en el artículo 141 de la Directiva del IVA —que afecta a los sujetos pasivos B, establecidos en un segundo Estado miembro—, sino sobre la aplicación a las operaciones efectuadas por Trading 4, establecida en el primer Estado miembro, del artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva, interpretado a la luz del artículo 141 de esta. Pues bien, como se ha señalado en el apartado 42 de la presente sentencia, la aplicación de la referida medida de simplificación carece de pertinencia desde el punto de vista de la aplicación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA. Por consiguiente, la tercera cuestión prejudicial no guarda relación con el objeto del litigio principal.

51 De lo anterior se deduce que la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile.

Costas

52 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 General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

El artículo 138, apartado 1, 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 (UE)

2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, en relación con los artículos 141 y 197, apartado 1, de dicha Directiva,

debe interpretarse en el sentido de que

no constituyen, per se, un motivo que permite eximir del IVA una entrega efectuada por un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en un primer Estado miembro a un adquirente intermedio registrado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro las circunstancias de que, en primer lugar, se realizó una entrega de mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo, en segundo lugar, está acreditado que, en el contexto de una operación triangular, el sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro es deudor del IVA y, en tercer lugar, está acreditado que las mercancías salieron efectivamente del primer Estado miembro y que fueron entregadas en el tercer Estado miembro.

Póltorak

Hesse

Steinfatt

Petrlík

Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de septiembre de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

