

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 18 de junio de 2020

EL LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE DEL IVA EN VENTAS INTRACOMUNITARIAS A DISTANCIA DE BIENES

El TJUE [en su Sentencia de la Sala Quinta, de 18 de junio de 2020](#), trata de resolver aspectos fundamentales sobre el lugar de realización del hecho imponible del IVA en ventas intracomunitarias a distancia de bienes. Estas no comparten la filosofía de las adquisiciones intracomunitarias donde, con carácter general, tanto el transmitente como el adquirente son sujetos pasivos, y lo que hay es una inversión del sujeto pasivo, sujetando al adquirente y declarando exenta la transmisión en el lugar de origen. En las ventas intracomunitarias de bienes, el adquirente es un particular, pero el sujeto pasivo en todo momento es el empresario transmitente, que deberá repercutir el IVA a aquel. El marco de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes nos sitúa en el escenario de los consumidores que adquirieren sus productos en otros países a través de la web o de catálogos, necesitando que el producto sea expedido o transportado hasta el destino. El único dilema parte de determinar dónde tiene lugar el hecho imponible, pues de ello depende que la operación se sujete al IVA del país de origen o del de destino.

Los hechos que subyacen en la sentencia son los siguientes. Una empresa constituida y establecida en Polonia, dedicada a la venta de alimentos para animales, vende a consumidores de Hungría, donde no tiene establecimiento permanente. La vendedora ofrece a una transportista (cuyo titular es el hermano del propietario de aquella), ofreciendo incluso descuentos que van a cargo de la vendedora. Pese a ello, el cliente puede separarse de esa opción de transporte. Se comprueba también que el pago es único por la adquisición y el transporte. Asimismo, se da el hecho de que el transportista subcontrata el transporte en Hungría a empresas de este país.

En la [Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, del IVA](#), los artículos donde se regula el hecho imponible en ventas a distancia son los arts. 32 a 34. El art. 32 viene a decir que, si los bienes son expedidos o transportados por el adquirente, el lugar de realización del hecho imponible del IVA será el del inicio de la expedición o el transporte (Estado de origen). El art. 33 viene señalando que, si son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, se entenderán entregados en el Estado de destino. No obstante, el art. 34 [que es suprimido por la [Directiva \(UE\) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre, con efectos de 1 de enero de 2021](#)] señala que, aun dándose los criterios del art. 33, se aplicará el del art. 32 si el importe global, excluido el IVA, de las entregas efectuadas no supere los 100.000 euros. Esta cifra puede bajar la el Estado de llegada de la expedición o transporte a 35.000 euros (límite que tenía aprobado Hungría).

Pues bien, la empresa vendedora consultó a la Administración Tributaria polaca, donde tiene su residencia, sobre el lugar de realización del hecho imponible, contes-tándole aquella que, del relato fáctico, se entiende realizado en Polonia. Esta consulta le era vinculante. La aplicación del IVA polaco era del 8%, mientras que el del húnga-ro —que todo parece que es el realmente aplicable— del 27%. Al respecto, Hungría consideró que se está en el marco del art. 33 de la Directiva, corriendo por cuenta del proveedor la expedición o el transporte. Así, tenemos dos Estados miembros que, por la misma operación, han determinado el lugar de realización del hecho imponible del IVA en sus respectivos países.

Con este escenario, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital de Hungría plantea cinco cuestiones prejudiciales al TJUE. La primera, versa sobre si la consecuencia de los hechos ha dado lugar a un supuesto de doble imposición. La segunda, si la determinación unilateral de un Estado miembro (Hungría) contraviniendo lo señalado por otro (Polonia) pudiera afectar el deber de cooperación entre los Estados miembros, según el [Reglamento \(UE\) núm. 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010](#). La tercera cuestión prejudicial pregunta si de haber una doble imposición ilegítima mientras es lícito que un Estado miembro contradiga lo dis-puesto por otro, ello debería implicar la devolución de lo pagado en el primero. La cuarta es, para nosotros, la más interesante, pues consiste en determinar cuándo debe entenderse que el transporte o la expedición se lleva a cabo por el proveedor «o por su cuenta». Se duda de si en los hechos el vendedor tiene un papel predominante en dicho transporte o expedición y, si así fuera, si ello es una explicación de que corren por su cuenta para entender aplicable el art. 33 de la Directiva IVA. La quinta cuestión prejudicial trata sobre el abuso del derecho, pues cabe la incógnita de si la vendedora y la transportista, cuyos titulares son hermanos, han realizado un artificio aparentemente legal para la consecución de un ahorro fiscal, ya que el IVA polaco —el aplicado por el sujeto pasivo— es 19 puntos más bajo que el húngaro —el que parece que tendría que haberse aplicado—.

El TJUE en la sentencia que comentamos aclara que es evidente que el supuesto descrito supone una doble imposición que no es acorde con la Directiva IVA, la cual persigue un mercado común dentro de la UE, en la que resulta necesario evitar la falta de imposición, así como el que la haya doble. El Tribunal entiende, en este sentido, que el sujeto pasivo no está obligado a pagar el IVA en dos jurisdicciones, por lo que, re-suelto el dilema, uno de los Estados debería devolver el IVA injustamente cobrado. Sin embargo, señala que el [Reglamento núm. 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010](#), entra a regular la cooperación y el intercambio de información en materia del IVA, pero no regula competencia para calificar, luego nada impide que un Estado miembro determine deuda en su favor contradiciendo lo que haya apuntado otro Estado.

La resolución de la cuarta cuestión prejudicial es, sin duda, la más interesante. Se trata de determinar cuándo el transporte o la expedición corren «por cuenta» del proveedor. Es indubitado que, si se lleva a cabo con sus propios medios o si el pro-veedor jurídicamente lo contrata, el transporte o la expedición son llevados a cabo

por el proveedor. Corresponde, por su contra, aclarar si corre por su cuenta también si el vendedor tiene un papel, no físico o jurídico, pero sí fáctico o material, es decir, si influye en las decisiones y etapas de la expedición o el transporte, como pudiera deducirse del caso.

Para darle solución, el TJUE acoge la tesis de la preponderancia del proveedor sobre la expedición o el transporte para determinar el lugar de la realización del hecho imponible del IVA, y así sujetarlo en el lugar de destino, en el marco del art. 33 de la Directiva IVA. Para diseñar esta teoría, fija una serie de criterios o ítems: a) la importancia del transporte para los adquirentes y la organización del transporte; b) la determinación de a quién deben imputarse las decisiones sobre la expedición o el transporte; c) la asunción del riesgo; y d) los modos de pago de los bienes y del transporte, por ejemplo, si hay un pago único, donde se deduce que hay una gran conexión. Con base a estos parámetros, para el TJUE se puede determinar que la expedición y el transporte corren por cuenta del proveedor, para situar el supuesto en el art. 33 de la Directiva IVA, y por ello fijar el lugar de realización del hecho imponible del impuesto en el Estado de destino.

Esta doctrina debe cotejarse con la [Directiva \(UE\) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre de 2017](#), que incorpora un apartado 4 del art. 14 de la Directiva IVA, recogiendo un concepto de «ventas intracomunitarias a distancia de bienes», como «los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente». Este nuevo apartado debe conectarse con el también nuevo art. 33 de la Directiva, que señala que «el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente». Ambos artículos, reformados en 2017, entrarán en vigor el 1 de enero de 2021, luego muy posterior a los hechos.

Ha quedado la duda de si la tesis de la preponderancia del proveedor sobre la expedición o el transporte que desarrolla la sentencia que comentamos puede ser la explicación de la reforma de la Directiva IVA, de 2017. Para algunos países como la República Checa, Irlanda, Hungría, Reino Unido y la Comisión, sí. Para la Abogada General la Sra. Eleanor Sharpston, en sus conclusiones de 6 de febrero de 2020, no, pues entonces no tendría sentido que la vigencia se hubiera pospuesto al 1 de enero de 2021. El TJUE no entra en el asunto pues la reforma de la Directiva no es aplicable ratio temporis. Con esta determinación, nos cabe la duda de si el TJUE explicará en un futuro el nuevo concepto de venta intracomunitaria a distancia de bienes, que incorpora el papel indirecto del proveedor en el transporte y expedición, con la doctrina que fija la sentencia que nos ocupa.

Por último, el TJUE trata la quinta cuestión prejudicial, la de si existe un abuso del derecho en los hechos descritos, pues se suscita la incógnita, especialmente a raíz de la conexión fraternal entre el titular de la empresa vendedora y la del transporte, de si

han creado una estrategia aparentemente legal para la consecución de un ahorro fiscal. El TJUE niega el artificio, luego considera que no hay abuso de derecho (o conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley, según nuestra terminología nacional, del art. 15 de la [Ley General Tributaria](#)). Pero, a nuestro juicio, ha quedado por resolver una cuestión importante, que es la de si puede declararse la conducta de un sujeto pasivo como abusiva por un Estado miembro cuando aquel siguió una consulta vinculante del Estado miembro de su residencia.

Marcos IGLESIAS CARIDAD
Profesor Ayudante Doctor. Acreditado a Prof. Contratado Doctor
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
iglesiascaridad@usal.es