



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 6 de febrero de 2020¹

Asunto C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 33 — Determinación del lugar de los hechos imponible — Bienes expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta — Práctica abusiva — Reglamento (UE) n.º 904/2010 — Artículos 7, 13 y 28 a 30 — Cooperación administrativa — Doble imposición»

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) versa sobre la interpretación de varias disposiciones de la Directiva 2006/112/CE (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)² y del Reglamento (UE) n.º 904/2010 (en lo sucesivo, «Reglamento contra el fraude en el IVA»)³. ¿Cuándo ha de entenderse que los bienes han sido «expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta», en el sentido del artículo 33 de la Directiva del IVA? ¿Cuándo ha de considerarse que una práctica consolidada del operador con arreglo a dicha disposición es abusiva? Y, en este contexto, ¿qué cooperación administrativa se exige a las Administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros para determinar el lugar de los hechos imponible con el fin de evitar la doble imposición, con arreglo a los artículos 7, 13 y 28 a 30 del Reglamento contra el fraude en el IVA?

2. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado cinco cuestiones prejudiciales sobre estos aspectos. Conforme a lo solicitado por el Tribunal de Justicia, me limitaré a examinar las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta. Estas se refieren, respectivamente, al significado de la expresión «bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta», que figura en el artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA, y al concepto de prácticas abusivas.

¹ Lengua original: inglés.

² Directiva 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 el momento de los hechos, dicha Directiva había sido modificada por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006 (DO 2006, L 384, p. 92); por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007 (DO 2007, L 346, p. 13); por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11); por la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (DO 2009, L 14 p. 7); por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO 2009, L 116, p. 18); por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12); por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14); por la Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo de 2010 (DO 2010, L 72, p. 1), por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1), y por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO 2010, L 326, p. 1). Existe una versión consolidada del texto en EUR-Lex con el código CELEX 02006L0112-20130101.

³ Reglamento del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1). En el momento de los hechos dicho Reglamento no había sido modificado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3. La Directiva del IVA establece un marco exhaustivo para la aplicación uniforme del IVA en toda la Unión Europea.

4. El considerando 9 prevé que «es indispensable prever un período transitorio que permita la adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinados ámbitos».

5. El considerando 10 señala que «durante dicho período transitorio conviene gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las operaciones intracomunitarias⁴ efectuadas por sujetos pasivos no exentos».

6. El considerando 11 añade que «durante este período transitorio, conviene asimismo gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros [...] determinadas operaciones intracomunitarias de venta a distancia⁵ [...], en la medida en que dichas operaciones pudieran, a falta de disposiciones especiales, provocar importantes distorsiones de competencia entre los Estados miembros».

7. El considerando 17 recuerda que «la determinación del lugar de los hechos imponible puede provocar conflictos de competencia entre los Estados miembros [...]. Si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el Estado miembro del destinatario de la prestación, especialmente en el caso de ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes».

8. Los considerandos 61 y 62, tomados conjuntamente, disponen que «es esencial garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA»; que, «para lograr este objetivo, conviene adoptar medidas de aplicación», y que «estas medidas deben, en particular, resolver el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas, que puede derivarse de una aplicación no uniforme por los Estados miembros de las normas que regulan los hechos imponibles».

9. El artículo 2, que figura en el título I («Objeto y ámbito de aplicación»), tiene el siguiente tenor:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

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

4 El término «intracomunitario» (en lugar de, por ejemplo, «intraunión» o «intra-UE») se ha mantenido en la normativa de la Unión en materia de IVA. Véase van Doesum, A., van Kesteren, H., y van Norden, G. J.: *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 436.

5 El término «operaciones de venta a distancia» en el contexto de la normativa en materia de IVA fue definido por primera vez en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO 2017, L 348, p. 7). Véanse los puntos 44 y ss. a continuación.

- 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 [...]

10. El artículo 9, que encabeza el título III («Sujetos pasivos») prevé en su apartado 1 que «serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. [...]»

11. El título IV tiene por objeto el «hecho imponible» y se divide en cuatro capítulos: «Entregas de bienes» (artículos 14 a 19), «Adquisiciones intracomunitarias de bienes» (artículos 20 a 23), «Prestaciones de servicios» (artículos 24 a 29) e «Importaciones de bienes» (artículo 30). El artículo 14, apartado 1, recoge la definición de lo que, en las circunstancias más simples, constituye una entrega de bienes: «Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». El artículo 20 establece la definición básica correspondiente de «adquisición intracomunitaria de bienes», a saber «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».

12. El título V («Lugar de realización del hecho imponible») aborda, en el marco del capítulo 1, sección 2, las entregas de bienes con transporte. El artículo 32 contiene la regla general: «en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente. [...]»

13. El artículo 33 está redactado en los siguientes términos:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 32, se considerará que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;
- b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

[...]»

14. El artículo 34 establece un umbral mínimo cuantitativo para la aplicación del artículo 33. Así, el artículo 34, apartado 1, prevé que las disposiciones del artículo 33 no se aplicarán cuando «el importe global, excluido el IVA, de las entregas efectuadas, en las condiciones previstas en el artículo 33 en el Estado miembro, no sobrepase la cantidad de 100 000 euros o su contravalor en moneda nacional en el transcurso de un mismo año civil». Con arreglo al artículo 34, apartado 2, «el Estado miembro en cuyo territorio se hallen los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente podrá limitar el umbral indicado en el apartado 1 a la suma de 35 000 euros».

15. El artículo 138 forma parte del título IX («Exenciones»), capítulo 4 («Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias»), sección 1 («Exenciones de las entregas de bienes»). Dispone, en su apartado 1, que «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».

16. El título XIV («Disposiciones diversas») contiene, en el capítulo 2, un único artículo, que se refiere al Comité Consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Comité del IVA»). Tal artículo, el 398, crea en su apartado 1 el Comité del IVA, mientras que en su apartado 4 otorga competencia a dicho comité, «con independencia de los supuestos de consulta obligatoria previstos en la presente Directiva, [para] examina[r] las cuestiones planteadas por su presidente, sea por iniciativa de este o por solicitud del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al IVA».

Reglamento contra el fraude en el IVA

17. El Reglamento contra el fraude en el IVA tiene por objeto la cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados miembros para luchar contra el fraude en relación con el IVA.

18. El considerando 5 explica que «conviene incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un sistema común de cooperación entre los Estados miembros, en particular respecto al intercambio de información, en el marco del cual las autoridades competentes de estos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión con el fin de garantizar la correcta aplicación del IVA a las entregas de bienes y a la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes».

19. El considerando 6 señala, no obstante, que «la cooperación administrativa no debe suponer un desplazamiento indebido de cargas administrativas entre Estados miembros».

20. El considerando 7 dispone que, «a efectos de la recaudación del impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente. Para ello, no solo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros para garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro».

21. El considerando 8 precisa que «el control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas imponibles en un Estado miembro diferente de aquel en el que está establecido el prestador o proveedor depende en muchos casos de la información que obra en poder del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo, o que puede ser obtenida mucho más fácilmente por él. Por consiguiente, un control efectivo de dichas operaciones exige que el Estado miembro de establecimiento recoja o tenga la posibilidad de recoger dicha información».

22. El considerando 13 expone que «para luchar contra el fraude fiscal de forma eficaz es necesario establecer un intercambio de información sin solicitud previa. Para facilitar el intercambio de información, deben especificarse las categorías de datos para las que es necesario establecer un intercambio automático».

23. El artículo 1, apartado 1, párrafo segundo, establece que el Reglamento «define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto».

24. El artículo 7 encabeza el capítulo II («Intercambio de información previa solicitud»). Dicho artículo está redactado en los siguientes términos:

«1. A solicitud de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 1, incluida la relativa a uno o más casos concretos.

2. A efectos de la comunicación a la que se refiere el apartado 1, la autoridad requerida hará que se lleven a cabo, si procede, las investigaciones administrativas necesarias para obtener la información correspondiente.

3. Hasta el 31 de diciembre de 2014, la solicitud a que se refiere el apartado 1 podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa. Si la autoridad requerida considera que la investigación administrativa no es necesaria, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar esa postura.

4. A partir del 1 de enero de 2015, la solicitud a que se refiere el apartado 1 podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. Si la autoridad requerida considera que la investigación administrativa no es necesaria, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar esa postura.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, una solicitud de investigación sobre los importes declarados por un sujeto pasivo en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios contempladas en el anexo I, realizadas por un sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de la autoridad requerida y sujetas al impuesto en el Estado miembro de la autoridad requirente, solo podrá rechazarse:

- a) por los motivos previstos en el artículo 54, apartado 1, evaluados por la autoridad requerida de conformidad con la declaración de mejores prácticas relativas a la interacción del presente apartado con el artículo 54, apartado 1, que se adoptará con arreglo al procedimiento contemplado en el artículo 58, apartado 2;
- b) por los motivos previstos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 54, o
- c) si la autoridad requerida ya hubiera proporcionado a la autoridad requirente información sobre el mismo sujeto pasivo obtenida como resultado de una investigación administrativa realizada en un período previo inferior a dos años.

Cuando la autoridad requerida se niegue a llevar a cabo una investigación administrativa a que se refiere el párrafo segundo por los motivos mencionados en las letras a) o b), esta facilitará no obstante a la autoridad requirente las fechas e importes de cualquier entrega o prestación pertinente realizada en los últimos dos años por el sujeto pasivo en el Estado miembro de la autoridad requirente.»

25. El artículo 13 encabeza el capítulo III («Intercambio de información sin solicitud previa»). El artículo 13, apartado 1, dispone que «la autoridad competente de cada Estado miembro transmitirá, sin solicitud previa, la información contemplada en el artículo 1 a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro interesado, en las situaciones siguientes: a) cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la información facilitada por el Estado miembro de origen sea necesaria para la eficacia del sistema de control del Estado miembro de destino».

26. El artículo 14 contiene modalidades detalladas para el intercambio automático de información. A continuación, el artículo 15 regula el intercambio espontáneo de información y prevé que «las autoridades competentes [...] comunicarán, por intercambio espontáneo, [...] la información contemplada en el artículo 13, apartado 1, que no haya sido transmitida mediante el intercambio automático a que se refiere el artículo 14 de la que tengan conocimiento y que, en su opinión, les pueda ser de utilidad a dichas autoridades competentes».

27. El artículo 28 (única disposición del capítulo VIII: «Presencia en las oficinas de la administración y participación en las investigaciones administrativas») establece modalidades detalladas que permiten a los funcionarios de la autoridad competente de un Estado miembro que ha solicitado información estar presentes como observadores mientras los funcionarios de otro Estado miembro realicen investigaciones administrativas y tener acceso a la información obtenida.

28. El artículo 29 (la disposición que encabeza el capítulo VIII, «Controles simultáneos») dispone que «los Estados miembros podrán convenir en proceder a controles simultáneos cuando consideren que dichos controles resultarán más eficaces que los efectuados por un único Estado miembro».

29. A continuación, el artículo 30 establece las modalidades necesarias para llevar a cabo estos controles.

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011

30. El considerando 17 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo⁶ explica que «en materia de adquisición intracomunitaria de bienes, el Estado miembro de adquisición debe conservar su derecho a gravar la compra, sea cual sea el tratamiento a efectos del IVA que se haya dado a la operación en el Estado miembro de origen».

31. El artículo 16, párrafo primero, dispone que «el Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se efectuó una adquisición intracomunitaria de bienes en el sentido del artículo 20 de la [Directiva del IVA], ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia del impuesto sobre el valor añadido que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes».

32. Con arreglo al artículo 16, párrafo segundo, «toda posible petición al proveedor de los bienes de corrección del IVA que este haya facturado y declarado al Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes será tratada por dicho Estado miembro con arreglo a sus disposiciones nacionales.»

⁶ Reglamento del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1). En el momento de los hechos, dicho Reglamento no había sido modificado.

Documento de trabajo del Comité del IVA

33. El 5 de mayo de 2015, el Comité del IVA publicó el *Working Paper No 855 on the application of VAT provisions in relation to distance selling (Documento de trabajo n.º 855 sobre la aplicación de las disposiciones en materia de IVA en relación con las ventas a distancia; en lo sucesivo, «documento de trabajo»)*.⁷

34. La sección 2 del documento de trabajo señala que las Administraciones tributarias de Bélgica y del Reino Unido «han observado que se han establecido una serie de acuerdos comerciales con el fin de separar la entrega de bienes de su transporte y, de este modo, evitar declarar y pagar el IVA en el Estado miembro de destino de los bienes».

35. En la sección 3 del documento de trabajo, la Comisión observó que el texto del artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA admite tanto una interpretación literal como una interpretación más amplia, en la medida en que puede entenderse que cubre únicamente aquellas situaciones en las que el proveedor ha participado directamente en la organización del transporte o que cubre asimismo las situaciones en las que el proveedor se ha limitado a participar de manera indirecta.

36. La Comisión afirmó que la interpretación literal «tiene la ventaja de ser muy simple si se observan estrictamente la situación jurídica y las relaciones contractuales, pero esto también implica que es fácil de eludir». La Comisión sugirió «resolver [dicha elusión] a la luz del criterio del “abuso de Derecho”, tal como lo estableció el Tribunal de Justicia en la sentencia Halifax,⁸ lo que supondría considerar “si los acuerdos conducen a un resultado contrario al objetivo de las normas de la Directiva del IVA y si los acuerdos tienen como finalidad principal lograr ese resultado, de manera que cualquier otra razón de índole “económico” sea inexistente o residual». La Comisión también se remitió a este respecto a la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Part Service.⁹

37. Por lo que se refiere a la interpretación más amplia, la Comisión sostuvo que «a efectos de la aplicación de la normativa en materia de ventas a distancia no solo han de tomarse en consideración los acuerdos contractuales entre el proveedor, el transportista y el cliente, sino también, y lo que es más importante, la realidad económica». Además, la Comisión afirmó que en una declaración en acta pactada cuando se adoptó la Directiva 91/680/CEE¹⁰ (que introdujo disposiciones en materia de venta a distancia),¹¹ el Consejo y la Comisión aclararon que «el régimen especial de venta a distancia se aplicará en todos los casos en que los bienes sean expedidos o transportados, ya sea indirecta o directamente, por el proveedor o por su cuenta».

38. En este contexto, el documento de trabajo instó a las delegaciones «a manifestar su opinión sobre las cuestiones planteadas por el Reino Unido y Bélgica, así como sobre las observaciones formuladas por los servicios de la Comisión. En particular, se les solicita que manifiesten su opinión sobre los dos planteamientos examinados».

⁷ Documento taxud.c.1(2015)2158321.

⁸ Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 61 y ss.

⁹ Sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06 EU:C:2008:108), apartados 31 y 45.

¹⁰ Directiva, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO 1991, L 376, p. 1). Véase también el punto 89 a continuación.

¹¹ Por lo que respecta al valor jurídico de dicha declaración pactada en el acta de una reunión del Consejo, véase el punto 89 posterior.

Directrices del Comité del IVA

39. En su 104.^a reunión, celebrada los días 4 y 5 de junio de 2015,¹² el Comité del IVA adoptó una serie de directrices en materia de venta a distancia,¹³ que establecen que «el Comité del IVA coincide casi unánimemente¹⁴ en que, a efectos del artículo 33 de la Directiva del IVA, los bienes deben considerarse “expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta” en todos los casos en que los que este intervenga directa o indirectamente en el transporte o en la expedición de los bienes».

40. Las Directrices añaden que «el Comité del IVA coincide unánimemente en que debe considerarse que el proveedor ha intervenido indirectamente en el transporte o expedición de los bienes en cualquiera de los casos siguientes: [...] iii) cuando el proveedor facture y cobre los honorarios de transporte al cliente y se los remita posteriormente a un tercero que se encargará de organizar la expedición o el transporte de los bienes».

41. Por último, las Directrices establecen que «el Comité del IVA también coincide casi unánimemente en que, en otros casos de intervención, en particular cuando el proveedor promocióne de forma activa frente al cliente los servicios de entrega de un tercero, ponga en contacto al cliente y al tercero y facilite al tercero la información necesaria para la entrega de los bienes, se considerará asimismo que ha intervenido indirectamente en el transporte o expedición de los bienes».

Directiva (UE) 2017/2455

42. El 1 de diciembre de 2016, la Comisión presentó una propuesta para modificar la Directiva del IVA.¹⁵ La exposición de motivos que la acompaña precisa (en la sección 5, artículo 2, apartado 2) que «la propuesta aclara además el artículo 33, apartado 1, conforme a las directrices del Comité del IVA».

43. Dicha propuesta dio lugar a la adopción de la Directiva (UE) 2017/2455. El considerando 9 de esta Directiva señala, en relación con las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, que «con objeto de ofrecer seguridad jurídica a este tipo de empresas, es preciso que la definición de dichos suministros de bienes indique claramente que también se aplicará cuando las mercancías se transporten o expidan por cuenta del proveedor incluso cuando el proveedor intervenga indirectamente en el transporte o expedición de las mercancías».

44. El artículo 2 prevé: «La [Directiva del IVA] queda modificada como sigue con efectos a partir del 1 de enero de 2021: 1) En el artículo 14, se añade el siguiente apartado: 4. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por: 1) “ventas intracomunitarias a distancia de bienes”: 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, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) que la entrega de bienes se efectúe [...] para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo [...]».

12 Documento C — taxud.c.1(2015)4820441 — 876.

13 Como el propio Comité del IVA explica al inicio de su publicación *Directrices resultantes de las reuniones celebradas por el Comité del IVA hasta el 12 de diciembre de 2019*, «puesto que se trata únicamente de un comité consultivo y no se le han conferido poderes legislativos, el Comité del IVA no puede adoptar decisiones jurídicamente vinculantes. Puede ofrecer orientación sobre la aplicación de la Directiva que, sin embargo, no es en absoluto vinculante ni para la Comisión Europea ni para los Estados miembros». Puede consultarse el texto completo en inglés en ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Véase también el punto 91 a continuación.

14 En este contexto, la expresión «casi unánimemente» se utiliza para referirse a un acuerdo adoptado por entre 24 y 27 Estados miembros de entre los 28 posibles. Véanse *Directrices resultantes de las reuniones celebradas por el Comité del IVA hasta el 12 de diciembre de 2019*.

15 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (COM/2016/757 final).

45. El artículo 2, apartado 3, dispone que el artículo 33 de la Directiva del IVA se sustituye por el texto siguiente: «No obstante lo dispuesto en el artículo 32: a) 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 [...]».

Derecho nacional

Ley del IVA

46. El artículo 2, letra a), de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)¹⁶ establece que esta cubre «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un sujeto pasivo que actúe como tal».

47. El artículo 25 dispone que «en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega».

48. El artículo 29, apartado 1, establece que «no obstante lo dispuesto en los artículos 26 y 28, en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta y la entrega entrañe que los bienes lleguen a un Estado miembro de la Comunidad distinto del Estado miembro desde el que hayan sido expedidos o transportados, se considerará que el lugar de la entrega de los bienes será el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la llegada de la expedición o el transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) que la entrega de bienes aa) se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 20, apartado 1, letras a) y d), o ab) para una persona o entidad que tenga o no la condición de sujeto pasivo [...]».

49. El artículo 82, apartado 1, prevé que «el importe del impuesto será el 27 % de la base imponible».

Ley de Procedimiento General Tributario

50. El artículo 2, apartado 1, de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario»)¹⁷ dispone que «todos los derechos en las relaciones jurídicas a efectos fiscales se ejercerán conforme a su finalidad. Con arreglo a la normativa tributaria, la celebración de contratos o la realización de otras operaciones cuya finalidad sea eludir las disposiciones de la normativa tributaria no tendrán la consideración de ejercicio de un derecho conforme a su finalidad».

51. El artículo 86, apartado 1, establece que «la Administración tributaria, a fin de evitar la erosión de los ingresos fiscales y solicitudes indebidas de apoyo presupuestario y de devolución de impuestos, efectuará periódicamente controles a los contribuyentes y a otras personas que intervengan en el sistema tributario. El objetivo de ese control es comprobar si se han cumplido o infringido las obligaciones impuestas por las leyes tributarias y demás normativa legal. Cuando realice un control, la

¹⁶ En la versión aplicable en el momento de los hechos.

¹⁷ En la versión aplicable en el momento de los hechos.

Administración tributaria revelará y probará los hechos, circunstancias e información que deban utilizarse como fundamento para considerar que se ha producido una infracción o un abuso de Derecho, así como para entablar un procedimiento administrativo como resultado de tal infracción o abuso de Derecho».

52. El artículo 95, apartado 1, prevé que «la Administración tributaria efectuará su control examinando documentos, justificantes, libros de contabilidad y registros, que se exigirán con el fin de determinar los importes que sirven de base para el impuesto o para el apoyo presupuestario, incluyendo la información electrónica, los programas y sistemas informáticos utilizados por el contribuyente, así como cálculos y otros datos, información y circunstancias relativas a la gestión de cuentas y registros contables y la tramitación de justificantes».

53. Con arreglo al artículo 108, apartado 1, «la estimación constituye un elemento de prueba que determina de forma razonable la base legal y concreta para los impuestos y para el apoyo presupuestario».

54. El artículo 170, apartado 1, dispone que «cuando la cantidad pagada haya sido inferior al importe a ingresar por el impuesto, procederá la imposición de una multa tributaria. Salvo que se disponga lo contrario en la presente Ley, el importe de la multa será del 50 % de la cantidad no ingresada. El importe de la multa será del 200 % de la cantidad no ingresada si la diferencia respecto al importe adeudado está vinculada a la ocultación de ingresos o a la falsificación o a la destrucción de pruebas, de libros de contabilidad o de registros».

55. El artículo 172, apartado 1, establece que «excepción hecha de lo establecido en el apartado 2, podrá imponerse una sanción pecuniaria de hasta 200 000 forintos húngaros (HUF), si se trata de un particular, y de hasta 500 000 HUF, en el caso de los demás sujetos pasivos, si no cumplen la obligación de presentar una declaración de alta (declaración inicial y comunicación de modificaciones), facilitar datos o abrir una cuenta corriente, o la obligación de presentar declaraciones tributarias».¹⁸

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

56. En la descripción que figura a continuación he combinado la información disponible contenida en la resolución de remisión, las observaciones escritas y las respuestas detalladas a las cuestiones planteadas por el Tribunal de Justicia en la vista. Debo señalar, no obstante, que únicamente la primera constituye un hecho probado.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (en lo sucesivo, «KrakVet») es una empresa constituida y establecida en Polonia. No dispone de ningún establecimiento, oficina o almacén en Hungría. KrakVet vende productos para animales, fundamentalmente comida para perros y gatos, en los Estados miembros vecinos, en particular a través de sus diferentes páginas de Internet Zoofast. Cuenta con numerosos clientes en Hungría que realizan sus compras a través de www.zoofast.hu.

58. El asunto que está pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente versa sobre acontecimientos que tuvieron lugar durante el ejercicio 2012. En ese momento, KrakVet ofrecía en su página de Internet a los clientes la posibilidad de optar por que los bienes que adquirieran fueran transportados desde los almacenes de KrakVet en Polonia hasta la dirección de entrega de su elección, en el marco de un contrato entre el cliente y Krzysztof Batko Global Trade (en lo sucesivo, «KBGT»). Alternativamente, el cliente podía recurrir a los servicios de cualquier otro transportista. KrakVet no ofrecía realizar el transporte por sí misma.

¹⁸ Estos importes corresponden aproximadamente a 645,35 euros y a 1 613,37 euros respectivamente.

59. Para las compras inferiores a 8 990 HUF (aproximadamente 30,79 euros),¹⁹ el transporte efectuado por KBGT tenía un coste de 1 600 HUF (aproximadamente 5,54 euros). Para las compras por encima de ese umbral, el transporte efectuado por KBGT tenía un coste de solo 70 HUF (aproximadamente 0,24 euros) —esa cifra se alcanzaba porque KrakVet aplicaba un descuento de 1 530 HUF sobre el precio de los bienes adquiridos—.

60. Al igual que KrakVet, KBGT también es una empresa constituida y establecida en Polonia. El propietario de KBGT, Krzysztof Batko, es hermano del propietario de KrakVet, Marek Batko. La propia KBGT efectuaba el transporte desde Polonia hasta Hungría. Esta sociedad subcontractaba el transporte posterior en Hungría hasta la dirección de entrega del cliente a dos empresas de mensajería (en lo sucesivo, «empresas de mensajería húngaras»): Sprinter Futárszolgálat Kft. (en lo sucesivo, «Sprinter») y GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (en lo sucesivo, «GLS Hungary»).

61. Los clientes efectuaban un único pago que comprendía tanto los bienes como los costes de transporte. Dicho pago se efectuaba, prácticamente con la misma frecuencia, bien a Sprinter y GLS Hungary contra reembolso, bien mediante transferencia bancaria a la cuenta abierta en el CIB Bank Zrt. en Hungría (en lo sucesivo, «cuenta bancaria abierta en el CIB») a nombre del propietario de KBGT.

62. Las empresas de mensajería húngaras ingresaban las cantidades recibidas contra reembolso en la cuenta bancaria abierta en el CIB. A continuación, KBGT se encargaba de que se transfirieran fondos desde la cuenta bancaria abierta en el CIB a KrakVet. En la vista se informó al Tribunal de Justicia de que, cuando el dinero se transfería a KrakVet, KBGT retenía su «parte». No se explicó si dicha «parte» correspondía a los costes de transporte previstos en el contrato o a otro concepto.

63. KrakVet dirigió una «consulta vinculante» a la Administración tributaria polaca, que le respondió que estaba obligada a pagar el IVA en Polonia. Según KrakVet, esa respuesta a la «consulta vinculante» es vinculante para la empresa que realiza la consulta, para la Administración tributaria polaca y para los órganos jurisdiccionales polacos. Sobre la base de dicha consulta y de la respuesta recibida, KrakVet pagó el IVA en Polonia a un tipo del 8 % en lugar de pagarlo en Hungría a un tipo del 27 %.

64. En 2013, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (Administración tributaria, Hungría) llevó a cabo una inspección de KrakVet relativa al ejercicio 2012 y, en este contexto, asignó a esta un número fiscal húngaro el 14 de agosto de 2013. La Administración tributaria húngara efectuó asimismo controles conexos de las operaciones de las empresas de mensajería húngaras.

65. En 2014 la Administración tributaria polaca también llevó a cabo una inspección de KrakVet relativa al ejercicio 2012. Al término de la misma, confirmó la respuesta que había proporcionado previamente a la «consulta vinculante». El 23 de noviembre de 2015 KrakVet envió una traducción informal de los documentos que había recibido de la Administración tributaria polaca a la Administración tributaria húngara.

66. El 28 de enero de 2016, KrakVet también envió una copia de sus condiciones generales a la Administración tributaria húngara y propuso que el director general diera fe de la autenticidad de esa versión, puesto que la versión de Internet de 2012 ya no estaba disponible.²⁰

19 He utilizado el tipo de cambio medio para 2012 del Banco Central Europeo para convertir los forintos húngaros a euros.

20 Al parecer, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztályt (División de Tecnologías de la Información, Hungría), perteneciente a la Administración tributaria húngara, inició una búsqueda de archivos de Internet para localizar la versión recogida en la página web, aunque el Tribunal de Justicia no ha sido informado del resultado de dicha búsqueda.

67. La Administración tributaria húngara solicitó más información sobre KrakVet a la Administración tributaria polaca. Se le informó de que, aunque KBGT empaquetaba y etiquetaba los bienes que debían ser transportados en el almacén de KrakVet, en ese momento los productos eran propiedad de KrakVet.

68. Sobre la base de esa información, la Administración tributaria húngara concluyó que durante el ejercicio 2012 Sprinter había efectuado entregas por cuenta de KBGT y en favor de KrakVet por un importe de 217 087 988 HUF (aproximadamente 751 039,57 euros), siendo el lugar de recepción de las mercancías el almacén central de Sprinter en Budapest (Hungria). Asimismo, la Administración tributaria húngara concluyó que, durante el mismo período, GLS Hungary, por cuenta de GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., había prestado servicios de paquetería por un valor de 64 011 046 HUF (211 453,19 euros), por los que había recibido reembolso por cuenta de KrakVet y KBGT.

69. La Administración tributaria húngara notificó sus conclusiones a KrakVet el 25 de mayo de 2016. Esta última presentó sus observaciones sobre esas conclusiones el 8 de junio de 2016.

70. El 16 de agosto de 2016, la Administración tributaria húngara determinó que KrakVet había superado el umbral cuantitativo de 35 000 euros establecido en el artículo 34 de la Directiva del IVA²¹ y que, en consecuencia, debería haber pagado el IVA en Hungría por un importe total de 58 910 000 HUF (aproximadamente 190 087 euros).²² La Administración tributaria húngara le impuso acto seguido una sanción por un importe de 117 820 000 HUF (aproximadamente 380 175 euros) y le exigió el pago de intereses por importe de 10 535 000 HUF (aproximadamente 36 446 euros). Asimismo, le impuso una multa de 500 000 HUF (aproximadamente 1 730 euros) por no haber presentado la declaración del IVA.

71. KrakVet impugnó la resolución de la Administración tributaria húngara ante el Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»). Mediante resolución de 23 de enero de 2017, la Dirección de Recursos confirmó la resolución de la Administración tributaria húngara. A continuación, KrakVet interpuso recurso ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital), que ha planteado al Tribunal de Justicia las cinco cuestiones prejudiciales que se exponen a continuación.

- «1) ¿Deben interpretarse los objetivos de la [Directiva del IVA], en especial las exigencias de prevención de los conflictos de competencia entre Estados miembros y de la doble imposición, contempladas en los considerandos 17 y 62, y el [Reglamento contra el fraude en el IVA], en especial los considerandos 5, 7 y 8 y los artículos 7, 13 y 28 a 30, en el sentido de que se oponen a una práctica de una Administración tributaria de un Estado miembro que, al atribuir a una operación una calificación que difiere tanto de la interpretación jurídica sobre la misma operación y los mismos hechos que efectúa la Administración tributaria de otro Estado miembro como de la contestación a una consulta vinculante proporcionada por esta última sobre la base de esta interpretación, así como de la conclusión confirmatoria de ambas que dicha administración alcanza en la inspección tributaria efectuada, da lugar a la doble imposición del sujeto pasivo?
- 2) En el caso de que de la respuesta a la primera cuestión se desprenda que tal práctica no es contraria al Derecho comunitario, ¿puede la Administración tributaria de un Estado miembro, teniendo en cuenta la [Directiva del IVA] y el Derecho de la Unión, determinar unilateralmente la obligación tributaria, sin tomar en consideración que la Administración tributaria de otro Estado

²¹ Véase el punto 14 anterior.

²² Para estas conversiones de forintos húngaros a euros se ha utilizado el tipo de cambio medio para el 6 de agosto de 2016 del Banco Central Europeo.

miembro ya ha confirmado en varias ocasiones, primero a instancia del sujeto pasivo y después en sus resoluciones a raíz de una inspección, la conformidad a Derecho de la actuación de ese sujeto pasivo?

¿O bien deben las Administraciones tributarias de ambos Estados miembros cooperar y llegar a un acuerdo, en aras del principio de neutralidad fiscal y de la prevención de la doble imposición, para que el sujeto pasivo solo deba pagar [IVA] en uno de esos países?

- 3) En el caso de que de la respuesta a la segunda cuestión se desprenda que la Administración tributaria de un Estado miembro puede modificar la calificación fiscal unilateralmente, ¿deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] en el sentido de que la Administración tributaria de un segundo Estado miembro está obligada a devolver al sujeto pasivo obligado al pago del IVA el impuesto fijado por esa administración en la contestación a una consulta vinculante y abonado en relación con un período cerrado con una inspección, para que con ello queden garantizados tanto la prevención de la doble imposición como el principio de neutralidad fiscal?
- 4) ¿Cómo debe interpretarse la expresión contenida en la primera frase del apartado 1 del artículo 33 de la [Directiva del IVA], conforme a la cual el transporte es efectuado “por el proveedor o por su cuenta”? ¿Incluye esta expresión el caso en que el sujeto pasivo ofrece como vendedor, en una plataforma de compra en línea, la posibilidad de que el comprador celebre un contrato con una empresa logística con la que dicho vendedor colabora para operaciones distintas de la venta, cuando el comprador también puede elegir libremente otro transportista distinto del propuesto y el contrato de transporte lo concluyen el comprador y el transportista, sin intervención del vendedor?

¿Tiene relevancia a efectos interpretativos —teniendo en cuenta especialmente el principio de seguridad jurídica— que para el año 2021 los Estados miembros deban modificar la normativa por la que se transpone la disposición mencionada de la [Directiva del IVA], de modo que el artículo 33, apartado 1, de dicha Directiva también deba aplicarse en caso de colaboración indirecta en la elección del transportista?

- 5) ¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión, concretamente la [Directiva del IVA], en el sentido de que los hechos mencionados a continuación, en su conjunto o por separado, tienen relevancia para examinar si entre las empresas independientes que llevan a cabo la entrega, expedición o transporte de los bienes el sujeto pasivo ha configurado, para eludir el artículo 33 de la [Directiva del IVA] y para cometer con ello un abuso de Derecho, relaciones jurídicas que pretenden aprovechar la circunstancia de que el gravamen del IVA es menor en el otro Estado miembro:

- 5.1) la empresa logística que lleva a cabo el transporte está vinculada al sujeto pasivo y le presta otros servicios, independientes del transporte,
- 5.2) al mismo tiempo, el cliente puede en cualquier momento apartarse de la opción que le propone el sujeto pasivo, que es la de encargar el transporte a la empresa logística con la que mantiene un vínculo contractual, pudiendo confiar el transporte a otro transportista o recoger personalmente las mercancías?»

72. Han presentado observaciones escritas KrakVet, la República Checa, Hungría, Italia, la República de Polonia y la Comisión Europea. En la vista formularon observaciones orales KrakVet, Irlanda, Hungría, el Reino Unido y la Comisión.

73. Como se ha indicado al comienzo de las presentes conclusiones, me limitaré a examinar las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta.

Cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

74. Las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta suscitan tres interrogantes en lo que se refiere a la interpretación del artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA. En primer lugar, ¿qué debe entenderse por la expresión «bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta», prevista en el artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA antes de su modificación por la Directiva 2017/2455? —me referiré a esta versión como «la versión original del artículo 33, apartado 1»—. En segundo lugar, ¿alteró la situación jurídica anterior la modificación efectuada en dicha disposición por la Directiva 2017/2455, que dio lugar a la nueva versión del artículo 33, apartado 1, o bien se limitó a confirmarla? En tercer lugar, ¿cabe considerar que el tipo de operación descrito en la resolución constituye una práctica abusiva a la luz de la versión *original* del artículo 33, apartado 1?

75. Con carácter preliminar, es preciso investigar si existe alguna diferencia relevante entre los términos «expedido» y «transportado». Es evidente que el legislador de la Unión optó por usar dos verbos en lugar de uno. Es asimismo evidente que la «expedición» de los bienes es anterior a su «transporte». Este es, sin embargo, el punto en el que —al menos en la versión original del artículo 33, apartado 1— la claridad desaparece.²³

76. Conforme a una interpretación muy amplia, *cualquier* acto adoptado «*por*» el proveedor para iniciar el proceso de desplazamiento de los bienes pedidos por un cliente en otro Estado miembro hacia su destino (su «expedición») sería suficiente para activar la aplicación del artículo 33, apartado 1. ¿Podría calificarse como tal el hecho de enviar un paquete por correo postal? ¿Y recibir una llamada telefónica del transportista elegido por el cliente y darle instrucciones para ir a una dirección determinada a una hora determinada para recoger el envío? Parece poco probable que la intención fuera que el artículo 33, apartado 1, recibiese una interpretación tan amplia; además, dicha interpretación crearía confusión, dado que la *regla general* que figura en el artículo 32 utiliza exactamente las mismas palabras, «por el proveedor» (véanse los puntos 80 a 82 a continuación). Pero ¿dónde está el límite?

77. Considero que un enfoque basado en el sentido común traducido al lenguaje jurídico daría lugar, más o menos, a la siguiente interpretación «cuando el proveedor, por su propia iniciativa y a su elección, adopte todas o la mayoría de las medidas fundamentales necesarias para preparar los bienes para su transporte, realice las gestiones necesarias para que los bienes sean recogidos e inicien su trayecto y renuncie a su posesión y al control sobre los bienes, estos habrán sido expedidos *por* el proveedor».

78. Es posible que el transporte «*por*» el proveedor plantee menos problemas, puesto que su significado natural es que el proveedor, ya sea él mismo o a través de su agente, lleve a cabo físicamente la operación de transporte, o posea o controle la entidad jurídica que lo haga.

Bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta

79. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA prevé que el IVA se adeuda en el Estado miembro en el que tiene lugar la entrega. Los bienes entregados de este modo en dicho Estado miembro quedan sujetos a los tipos del IVA que este aplique.

²³ Cabe observar, lamentablemente, que las modificaciones introducidas por el artículo 2 de la Directiva 2017/2455 no abordan esta cuestión.

80. El artículo 32, apartado 1, establece la regla general: «en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados *por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero*, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente [...]» (el subrayado es mío). No se establece ninguna distinción entre los distintos actores que puedan ser responsables de la expedición o del transporte.

81. No obstante, el artículo 33, apartado 1, establece una excepción a esa regla general. Prevé que, en determinadas circunstancias específicas, cuando los bienes sean «expedidos o transportados, *por el proveedor o por su cuenta*» (el subrayado es mío) entre Estados miembros, se considerará que el lugar de la entrega «se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente». Entre esas circunstancias específicas se incluye que «a) la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo [...] o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo».

82. Puede apreciarse que el artículo 32 (la regla general) y el artículo 33 (la excepción a la misma) emplean una redacción muy similar para llegar a resultados opuestos. El artículo 32 se refiere a los «bienes [...] expedidos o transportados por el proveedor». El artículo 33 inserta en esa frase las palabras adicionales (aquí subrayadas): «bienes expedidos o transportados, por el proveedor *o por su cuenta*». Es como si el artículo 32 incluyera las palabras (invisibles) «por cuenta del adquirente». Entonces la diferencia entre ambas disposiciones se hace evidente.²⁴

83. Sobre esta base, considero que la distinción trazada puede ilustrarse de la siguiente manera. Si un cliente establecido en Hungría hace un pedido de bienes a través de Internet a una empresa con sede en Polonia, en principio es irrelevante si el propio cliente viaja hasta el almacén situado en Polonia para recoger esos bienes o si otra persona (el proveedor o un tercero) se encarga de la logística por su cuenta. En cualquiera de los tres casos, *siempre que se haga por cuenta del cliente*, la entrega se efectúa en Polonia y el IVA se adeuda allí según los tipos establecidos por las autoridades polacas. Si, no obstante, las medidas se adoptan *por cuenta del proveedor*, la entrega se lleva a cabo en el lugar de destino (Hungría) y el IVA se adeuda allí según los tipos establecidos por las autoridades húngaras.

84. El artículo 138, apartado 1, establece explícitamente cuáles son las repercusiones en materia de IVA cuando el adquirente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo. En ambos casos, el Estado miembro de origen «eximir[á] 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 [...]». Cabe señalar que aquí *no se efectúa distinción alguna* entre los casos en los que la expedición o el transporte se efectúa «por el propio vendedor o por cuenta de este» y los casos en los que estas operaciones se efectúan por cuenta de «la persona que adquiere los bienes». En la medida en que, con arreglo al artículo 33, se considera que el lugar de entrega es el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de la llegada de la expedición o del transporte, el Estado miembro en que se adeude el IVA será, por lo tanto, el Estado miembro de destino. Sin embargo, no existe una afirmación clara equivalente que exija al Estado miembro de origen, *ceteris paribus*, eximir de IVA las entregas de bienes intracomunitarias cuando dicha entrega se efectúe «para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo».

85. Los considerandos 9 a 11 señalan que la imposición en el Estado miembro de destino (que tiene su reflejo normativo, entre otros, en los artículos 33 y 138) debía aplicarse únicamente durante el «período transitorio». Sin embargo, estos artículos han seguido siendo parte de la normativa de la Unión en materia de IVA y, cuando procede, centran su atención en la imposición en el lugar de

²⁴ Siempre es más fácil criticar la redacción de otra persona que realizar el ejercicio satisfactoriamente uno mismo. Probablemente lo ideal sería sustituir la expresión «por el proveedor o por su cuenta», que figura en el artículo 33, apartado 1, por la expresión «por cuenta del proveedor» para hacer totalmente evidente la regla y la excepción.

consumo.²⁵ Dicho esto, debe tenerse en cuenta que *no* pretenden representar la situación por defecto. La regla general para determinar el lugar de entrega en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados (ya sea por el proveedor, por el adquirente o por un tercero) sigue estando recogida en el artículo 32 de la Directiva del IVA. Según esta regla, el lugar de entrega «será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente».

86. En el presente asunto, los clientes de KrakVet eran consumidores situados en Hungría (es decir, personas que no tienen la condición de sujeto pasivo) que efectuaron sus compras a través del sitio de Internet de KrakVet. KBGT se encargaba del transporte entre el almacén situado en Polonia y la frontera húngara. El transporte posterior dentro de Hungría lo realizaban empresas de mensajería húngaras.

87. Me parece lógico entender que los clientes de KrakVet estaban y están principalmente interesados en adquirir alimentos para mascotas. El servicio de transporte necesario para transportar los alimentos para mascotas desde el almacén de KrakVet en Polonia hasta la dirección de entrega de los clientes en Hungría es una parte fundamental de la operación, pero es poco probable que sea, como tal, el principal foco de interés de los clientes. Seguramente hayan sido la comodidad y el coste los elementos esenciales que hayan influido en su elección del método de transporte.²⁶

88. En este contexto, KrakVet, Italia y Polonia alegan que la versión original del artículo 33, apartado 1 (es decir, la versión en vigor tanto en el momento de los hechos como a día de hoy) debe interpretarse atendiendo estrictamente a su redacción actual²⁷ para respetar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.²⁸ La República Checa, Irlanda, Hungría, el Reino Unido y la Comisión alegan que el artículo 33, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que ya abarca la situación en la que el proveedor interviene indirectamente en la gestión del transporte. Arguyen que la interpretación que propugnan respeta la realidad económica²⁹ habida cuenta de que, en circunstancias como las controvertidas en el presente asunto, la posibilidad de que el cliente elija un transporte distinto al que le propone el proveedor de los bienes en su página web es, en el mejor de los casos, remota y probablemente, en efecto, puramente hipotética.

89. Como ya hizo en su documento de trabajo,³⁰ la Comisión también se remite a la declaración que figura en el acta del Consejo de la sesión en la que se adoptó la Directiva 91/680, según la cual el régimen especial de venta a distancia debe aplicarse en todos los casos en que los bienes son expedidos o transportados, ya sea indirecta o directamente, por el proveedor o por su cuenta. Hago aquí un inciso para señalar que la Directiva 91/680 —una de tantas que han modificado la Sexta Directiva del IVA—³¹ introdujo, en particular, un nuevo y elaborado artículo 28 *ter* (titulado «Lugar

25 Véanse también las sentencias de 8 de diciembre de 2016, A y B (C-453/15, EU:C:2016:933), apartado 25; de 29 de junio de 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502), apartado 19, y de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), apartado 34. Cabe señalar que los tres asuntos versaban sobre la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y las prestaciones de servicios.

26 Creo que el coste real del transporte de los bienes pedidos del almacén al consumidor debe haber excedido considerablemente el importe cobrado a los consumidores que recurrieron a KBGT como transportista (véase el punto 61 anterior). Después de todo, además de los propios costes de KBGT, también están los costes de las empresas de mensajería húngaras correspondientes al tramo del trayecto en Hungría, en vez de en Polonia. Afortunadamente, este Tribunal no está obligado a analizar la rentabilidad de la operación. Baste señalar que la diferencia del tipo del IVA (8 % en Polonia, 27 % en Hungría) debe haber desempeñado un papel significativo en la rentabilidad de esa práctica para KrakVet o KBGT. Este hecho, por sí solo, *no* entraña que lo actuado resulte fraudulento o ilegal.

27 Sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 41 y 44, y de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 43.

28 Sentencias de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), apartado 29, y de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartado 36.

29 Sentencias de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 42, y de 22 de noviembre de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), apartados 43 a 45.

30 Véase el punto 37 anterior.

31 Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

de las operaciones)), que incluye cinco partes. El primer apartado de la parte «A. Lugar de adquisiciones intracomunitarias de bienes» dispone que «1. 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». El primer apartado de la parte «B. Lugar de las entregas de bienes» contenía el antecesor de la versión original del artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA.³²

90. Dicho esto, la alegación formulada por la Comisión puede ser rechazada rápidamente. El Tribunal de Justicia declaró claramente en la sentencia Antonissen que «una declaración de este tipo no podrá ser tenida en cuenta para interpretar una disposición de Derecho derivado cuando, como en el caso de autos, el contenido de la misma no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate, sin tener, por consiguiente, ningún alcance jurídico».³³

91. También se ha hecho referencia a las Directrices publicadas por el Comité del IVA que establecen que «los bienes se considerarán “expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta” en todos los casos en que el proveedor intervenga directa o indirectamente en el transporte o en la expedición de los bienes». Sin embargo, el Comité del IVA adoptó esa postura tres años después de las operaciones que dieron lugar al presente asunto y las propias Directrices señalan explícitamente, al final de cada una de sus páginas, que no son vinculantes.³⁴

92. En este contexto, aplicando los principios habituales de interpretación al texto de la versión original del artículo 33, apartado 1, no encuentro ningún fundamento para concluir —como sostienen la República Checa, Irlanda, Hungría, el Reino Unido y la Comisión— que dicha disposición también abarca los casos en los que el proveedor interviene *indirectamente*, en respuesta a una instrucción impartida por el cliente, para expedir o transportar bienes destinados a una persona que no sea sujeto pasivo establecida en otro Estado miembro.

93. También se ha solicitado al Tribunal de Justicia que examine, no obstante, si las modificaciones efectuadas por la Directiva 2017/2455, que dieron lugar a la inserción de un apartado 4 adicional en el artículo 14, junto con la nueva versión del artículo 33, apartado 1, han alterado la situación jurídica anterior, o bien si se han limitado a confirmarla. En caso de que se considere que las modificaciones llevadas a cabo en 2017 constituyen meras «aclaraciones» de la situación jurídica anterior, esto puede afectar a la interpretación que se ha de facilitar al órgano jurisdiccional remitente para su aplicación en el presente asunto.

Modificaciones de la Directiva del IVA

94. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2017/2455 especifica que se ha «añadido» un nuevo apartado 4 en el artículo 14 de la Directiva del IVA. Mediante esa adición se introdujo una *nueva definición* de «ventas intracomunitarias a distancia de bienes». Con arreglo a esa nueva definición, el concepto abarca determinadas situaciones específicas de «suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya

32 «1. No obstante lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, letra a) y apartado 2, se considerará que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que los bienes se encuentran en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones: que la entrega de los bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, que se beneficien de la excepción prevista en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo [...]». El artículo 32 de la Directiva 2006/112 se corresponde, básicamente, con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva del IVA.

33 Sentencia de 26 de febrero de 1991 (C-292/89, EU:C:1991:80), apartado 18.

34

«Las Directrices publicadas por el Comité del IVA son meramente las opiniones de un comité de carácter consultivo. No constituyen una interpretación oficial del Derecho de la Unión, y no necesariamente cuentan con la aprobación de la Comisión Europea. No tienen carácter vinculante ni para esta ni para los Estados miembros, que son libres de atenerse o no a ellas. La reproducción de este documento queda sujeta a que se incluya esta advertencia.»

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» (el subrayado es mío). Entre las situaciones contempladas se incluye «a) que la entrega de bienes se efectúe [...] para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo».

95. Ni los considerandos ni las disposiciones sustantivas de la Directiva 2017/2455 van más allá a la hora de explicar el ámbito de aplicación previsto del (nuevo) concepto de «intervención indirecta» por el proveedor o las razones que subyacen a su introducción. La propia exposición de motivos de la Comisión se conforma con una referencia no específica a las «Directrices del Comité del IVA». En este sentido es oportuno recordar que, aunque las Directrices del Comité del IVA, que se adoptaron los días 4 y 5 de junio de 2015, ahondaron en cierto modo en lo que dicho comité consideraba que constituiría una «intervención indirecta» del proveedor,³⁵ el documento de trabajo que precedió a dichas Directrices, que se publicó el 5 de mayo de 2015, dejó completamente abierto a debate si dicho concepto debía recibir una interpretación literal o amplia. La exhaustividad de las Directrices no ha calado en el nuevo texto.

96. La República Checa remitió al Tribunal de Justicia a la sentencia *Welmory*.³⁶ El Tribunal de Justicia declaró en dicha sentencia que de los considerandos del Reglamento controvertido en dicho asunto resultaba que «la voluntad del legislador de la Unión era precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del Tribunal en la materia» y que «por ello, incluso si dicho Reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración». Sin embargo, como acabo de exponer, no puede extraerse aquí una orientación equivalente de los considerandos de la Directiva 2017/2455 y la «jurisprudencia del Tribunal en la materia» aún está por escribir en el presente asunto. Lo que acabo de decir pone claramente de manifiesto que no considero que las modificaciones resuelvan necesariamente la cuestión subyacente. Sin embargo, afortunadamente, ni el Tribunal de Justicia ni yo tenemos que pronunciarnos con carácter definitivo aquí sobre este aspecto.

97. En un sentido similar, el Reino Unido invocó la sentencia *Mensing*,³⁷ en la que el Tribunal de Justicia declaró que «según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión procede tener en cuenta no solo el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos que pretende alcanzar la normativa de que forma parte».

98. En efecto, este principio condensa la jurisprudencia reiterada y es indiscutible. Al aplicarlo a la situación que nos ocupa, no obstante, encontramos que las primeras palabras del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2017/2455 establecen *explícitamente* que la nueva definición que figura en el artículo 14, apartado 4, y la sustitución del texto actual del artículo 33 de la Directiva del IVA por el nuevo artículo 33, letra a), operan «con efectos a partir del 1 de enero de 2021»: es decir, *su efecto jurídico ha de posponerse* en dos años en comparación con otras de las modificaciones introducidas por dicha Directiva.

99. Este aplazamiento deliberado del efecto jurídico es, a mi parecer, imposible de conciliar con la afirmación que figura en la exposición de motivos de que la propuesta simplemente «aclarar [...] el artículo 33, apartado 1». Si la propuesta se limitara a aclarar lo que siempre había sido el auténtico significado jurídico del artículo 33, apartado 1, no tendría ningún sentido postergar su aplicación. Por lógica es preciso pues llegar a la conclusión de que lo que se pretendía introducir era, en efecto, una modificación que *no* representa la interpretación que, en cualquier caso, se debería haber dado al texto actual.

³⁵ Véanse los puntos 42 a 44 anteriores.

³⁶ Sentencia de 16 de octubre de 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartados 45 y 46.

³⁷ Sentencia de 29 de noviembre de 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968), apartado 24.

100. Es importante asimismo tener presente que el debate que se plasma en el documento de trabajo tuvo lugar tres años *después* de las operaciones controvertidas en el presente asunto.³⁸ El principio de seguridad jurídica debe tenerse naturalmente en cuenta a la hora de interpretar el artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA.³⁹ En efecto, en los considerandos de la Directiva 2017/2455 se alude expresamente a dicho principio, al declararse que el concepto de «por el proveedor o por su cuenta» debe definirse en la Directiva del IVA, con el fin de incluir asimismo la intervención indirecta de este último precisamente para proporcionar seguridad jurídica. Inferir la expresión «directa o indirectamente» del texto original del artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA cuando esta no figura en él va directamente en contra de dicho principio.

101. Por consiguiente, concluyo que, hasta que las modificaciones introducidas por la Directiva 2017/2455 surtan efectos jurídicos a partir del 1 de enero de 2021, el artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse conforme a su tenor literal. En consecuencia, *no* debe interpretarse a la luz de la nueva definición de «ventas intracomunitarias a distancia de bienes», que contiene la expresión «o en cuyo transporte o expedición [de los bienes] haya intervenido el proveedor de “manera indirecta”», o como si ya hubiera sido sustituido por el artículo 33, letra a), que recoge esa nueva definición.

Interpretación literal: «bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta»

102. En los puntos 76 a 78 anteriores ya he propuesto definiciones prácticas de las expresiones «expedición» por el proveedor y «transporte» por el proveedor (respectivamente). Permítanme ahora añadir a estas una definición práctica de «por cuenta». Considero que los bienes son expedidos o transportados «por cuenta del proveedor» si es el proveedor, y no el adquirente, quién toma efectivamente las decisiones sobre el modo en que estos bienes deben ser expedidos o transportados.

103. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, en su condición de único órgano jurisdiccional habilitado para juzgar los hechos, determinar si —sobre la base de las circunstancias ya expuestas en la resolución de remisión y de cualquier otro elemento que las partes decidan aportar— los bienes controvertidos en el presente procedimiento fueron, en realidad, «expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta». Para llegar a esta conclusión, el órgano jurisdiccional nacional debe tener presente que «la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA».⁴⁰

104. A este respecto, considero que los siguientes elementos (no exhaustivos) pueden ser directa o indirectamente pertinentes: i) la gama de posibles opciones de transporte ofrecidas por el proveedor a los clientes en su página web; ii) el grado de conexión (en su caso) entre el proveedor y las empresas que ofrecen cada una de estas opciones; iii) si la compra de los bienes y la compra de los servicios de transporte se rigen por un único contrato o por contratos separados; iv) el momento en el que nació la obligación de pagar los bienes; v) el momento y el lugar en el que se transmitieron la propiedad y el riesgo derivado de la propiedad, y vi) los mecanismos para efectuar el pago de los bienes y de los servicios de transportes utilizados. En última instancia, el órgano jurisdiccional nacional tendrá que decidir —sobre la base de todos los elementos de que disponga— si fue KrakVet (o una empresa de su propiedad o sujeta a su control), y no sus clientes particulares, quien adoptó las decisiones relativas a la expedición o al transporte de los bienes, o si fueron los clientes particulares de KrakVet quienes tomaron esas decisiones.

³⁸ Véase el punto 1 anterior.

³⁹ Sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), apartado 29.

⁴⁰ Sentencia de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 42.

105. En el presente asunto no todos los elementos de hecho conocidos apuntan en la misma dirección y no se tiene conocimiento suficiente de los elementos pertinentes del desarrollo de los acontecimientos.⁴¹ Me gustaría hacer hincapié en que únicamente las circunstancias mencionadas en la resolución de constituyen hechos probados. Los restantes elementos que se han aportado al Tribunal de Justicia (ya sea en las observaciones escritas u oralmente en la vista) son elementos que el órgano jurisdiccional nacional quizá quiera examinar con detalle y someter a prueba cuando el asunto le sea devuelto.

106. En primer lugar, según parece, en su página web KrakVet únicamente proponía una posible empresa de transporte, permitiendo sin embargo a los potenciales clientes realizar las correspondientes gestiones por su parte. No facilitaba enlaces para permitir a los clientes contactar con otras posibles empresas de transporte. Hago aquí un inciso para señalar que la resolución de remisión del asunto KrakVet II⁴² aclara que, en dicho asunto, en la página de Internet *se proponían* varias empresas de transporte distintas y que los clientes celebraban contratos independientes relativos, por un lado, a los propios bienes y, por otro, al transporte de dichos bienes. En el presente caso, KrakVet no ofrecía, por sí misma, servicios de transporte. En segundo lugar, el propietario de KrakVet y el propietario de KBGT son hermanos;⁴³ de este modo, existen vínculos familiares estrechos entre ambas empresas. En tercer lugar, parece que pueden haber existido contratos separados para la compra de bienes y para la prestación de servicios de transporte. En cuarto lugar, no se ha considerado probado ningún hecho en relación con la determinación del momento exacto en el que nace la obligación de pagar los bienes. En quinto lugar, lo mismo cabe decir sobre el momento (y el lugar) en el que la propiedad de los bienes y el riesgo en caso de daños o de pérdida total o parcial se transmite del proveedor al cliente. Aprovecho aquí para señalar que en la vista KrakVet afirmó que sus productos se vendían *ex works*: en caso de daño, destrucción, pérdida o robo durante el transporte de los bienes expedidos, el consumidor seguirá estando obligado a su pago. En sexto lugar, parece que cuando era KBGT quien efectuaba el transporte de los bienes, los clientes pagaban a KrakVet por adelantado tanto los bienes como el transporte —dicho pago era transferido a continuación por la empresa de mensajería húngara en cuestión a la cuenta bancaria abierta en el CIB a nombre del propietario de KBGT y, posteriormente, era distribuido entre KrakVet y KBGT—. Mientras que, para las compras inferiores a 8 990 HUF, el transporte efectuado por KBGT tenía un coste de 1 600 HUF, por encima de ese umbral el coste del transporte efectuado por KBGT era de 70 HUF (importe que, al ser tan bajo, parece puramente simbólico) —la diferencia era financiada por KrakVet, que aplicaba un descuento de 1 530 HUF sobre el precio de los bienes adquiridos—.

107. Sobre la base de estos elementos y de cualquier otra información que se le haya facilitado, el órgano jurisdiccional remitente tendrá que determinar si las decisiones relativas a la expedición o el transporte de los bienes fueron adoptadas en realidad por KrakVet (o una empresa de la que sea propietaria o esté controlada por esta) o por sus clientes húngaros particulares.

108. Propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuarta cuestión prejudicial:

«El artículo 33, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que únicamente cubre las situaciones en las que los bienes son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta. No comprende las situaciones en las que el proveedor se limita a participar de manera indirecta en la expedición o el transporte de los bienes.

⁴¹ Véanse los puntos 58 y 62 anteriores.

⁴² Asunto C-108/19 KrakVet (en lo sucesivo, «KrakVet II»), petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), pendiente de resolución.

⁴³ Es preciso observar a este respecto que el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 permite que se tomen en consideración los vínculos familiares a fin de garantizar que «la base imponible [...] sea el valor normal de mercado».

Si el proveedor, por su propia iniciativa y a su elección, adopta todas o la mayoría de las medidas fundamentales necesarias para preparar los bienes para su transporte, realiza las gestiones necesarias para que los bienes sean recogidos e inicien su trayecto y renuncia a la posesión y control de los bienes, estos habrán sido “expedidos” por el proveedor.

Si el proveedor, por sí mismo o a través de un agente, lleva a cabo físicamente la operación de transporte, o posee o controla la entidad jurídica que lo hace, los bienes habrán sido “transportados” por el proveedor.

Los bienes son expedidos o transportados “por cuenta del proveedor” cuando es el proveedor, y no el adquirente, quien toma efectivamente las decisiones sobre el modo en que los bienes deben ser expedidos o transportados.»

Práctica abusiva

109. Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente destaca dos elementos fácticos del asunto de que conoce: 1) KBGT está «vinculada» a KrakVet (entiendo que esta es la manera en la que el órgano jurisdiccional nacional se refiere al hecho de que los propietarios de ambas empresas son hermanos) y le presta otros servicios independientes del transporte (según tengo entendido, empaquetado de bienes para su expedición), si bien 2) el cliente tiene libertad para elegir otras opciones para el transporte de los bienes que adquiera. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si estos dos hechos específicos tienen relevancia para determinar si la conducta de KrakVet constituye una práctica abusiva a los efectos de la normativa de la Unión en materia de IVA, lo que justificaría que se impusieran a KrakVet sanciones tributarias severas.

110. En efecto, si el órgano jurisdiccional remitente llegase a la conclusión de que la expedición o el transporte fue llevado a cabo «por cuenta» del proveedor, KrakVet, en vez de por cuenta de los clientes particulares, tendrá que examinar, a continuación, si el pago del IVA en el Estado miembro de origen (Polonia), en lugar de en el Estado miembro de destino (Hungría), no solo debe considerarse incorrecto, sino también un abuso. Me gustaría recordar que, en la sentencia *Part Service*,⁴⁴ el Tribunal de Justicia señaló que «corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de los elementos interpretativos proporcionados por la presente sentencia, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva». Considero por lo tanto que, para responder a la quinta cuestión prejudicial, es necesario examinar con más profundidad las circunstancias del presente asunto.

111. Como explicaré a continuación, constituye un elemento clave del presente asunto el que, mediante una «consulta vinculante», KrakVet solicitara *orientación a la Administración tributaria polaca* sobre si debía abonar el IVA en el Estado miembro de origen o en el Estado miembro de destino.⁴⁵ En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia nadie ha rebatido la alegación de KrakVet de que la respuesta a dicha consulta era jurídicamente vinculante tanto para KrakVet como para la autoridad polaca en materia de IVA. La autoridad polaca competente informó a KrakVet de que el IVA debía pagarse en Polonia —en otras palabras, de que era aplicable la regla general del artículo 32 de la Directiva del IVA, y no la excepción prevista en su artículo 33—. Es indiscutible que KrakVet declaró y pagó debidamente el IVA en Polonia durante el período pertinente. La autoridad polaca llevó a cabo una inspección de KrakVet en 2014. Al término de la misma, confirmó la respuesta que había proporcionado anteriormente a KrakVet.

⁴⁴ Sentencia de 21 de febrero de 2008, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 63.

⁴⁵ Véanse los puntos 63 y 65 anteriores.

112. KrakVet y Polonia arguyen, remitiéndose a la sentencia *WebMindLicenses*,⁴⁶ que un sujeto pasivo puede aprovechar las diferencias entre los tipos del IVA nacionales. Señalan que generalmente los sujetos pasivos tienen libertad para elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales,⁴⁷ así como para optar por las estructuras empresariales que consideren más adecuadas para sus actividades.⁴⁸

113. Italia alega que los sujetos pasivos no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta,⁴⁹ mientras que la República Checa, Irlanda, Hungría y la Comisión sostienen que la práctica comercial de KrakVet constituye un abuso, puesto que trata de obtener una ventaja de la diferencia entre los tipos del IVA de los Estados miembros que distorsiona la competencia.⁵⁰ El Reino Unido no ha abordado esta cuestión.

114. Es preciso recordar que, en la sentencia *Halifax*,⁵¹ el Tribunal de Justicia aclaró que «cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la [Directiva del IVA] no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA». Por el contrario, como el Abogado General observó en el punto 85 de sus conclusiones, «los sujetos pasivos pueden optar por estructurar su negocio con objeto de limitar su responsabilidad tributaria».⁵² Por consiguiente, «en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la [Directiva del IVA] y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la *obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones*». «Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la *finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal*» (el subrayado es mío). Estos requisitos (en lo sucesivo, «criterios establecidos en la sentencia *Halifax*») son acumulativos.⁵³ En la sentencia *Part Service*,⁵⁴ el Tribunal de Justicia afirmó que «puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la *finalidad esencial* de la operación u operaciones de que se trate» (el subrayado es mío). El documento de trabajo del Comité del IVA también se remite a esta jurisprudencia.

115. En el presente asunto es evidente que la operación principal es la venta de alimentos para mascotas. Este es el negocio de KrakVet y lo que los clientes de KrakVet están interesados en adquirir. La adquisición de los servicios de transporte necesarios para que los alimentos para mascotas lleguen del almacén de KrakVet en Polonia a la dirección de entrega del cliente en Hungría es

46 Sentencia de 17 de diciembre de 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 27 y 40.

47 Sentencia de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 53. Véanse también las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2017:1019), en las que mi colega observa que las autoridades tributarias deben buscar en cada caso concreto un equilibrio justo entre la necesidad de una aplicación uniforme del Derecho y las circunstancias particulares de cada caso concreto, que pueden haber dado lugar a las esperanzas fundadas del contribuyente (puntos 83 y 84 de sus conclusiones).

48 Sentencia de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 53, y conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2017:1019), punto 83.

49 Remitiéndose a las sentencias de 12 de mayo de 1998, *Kefalas y otros* (C-367/96, EU:C:1998:222), apartado 20; de 23 de marzo de 2000, *Diamantis* (C-373/97, EU:C:2000:150), apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128), apartado 32.

50 Remitiéndose a las sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros* (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 74; de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), apartados 35 y 36, y de 22 de noviembre de 2017, *Cussens y otros* (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 27.

51 Sentencia de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros* (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 73 a 75.

52 Conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto *Halifax y otros* (asuntos acumulados C-255/02, C-419/02 y C-223/03, EU:C:2005:200).

53 En efecto, la doctrina ha debatido mucho sobre estos criterios. Véanse Vanistendael, F.: «*Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*», *EC Tax Review*, vol. 15, 2006, ed. G, pp. 192 a 195; Pistone, P.: «*Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)*», *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1.ª ed., 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; de la Feria, R.: *Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax*, *British Tax Review*, ed. 2, 2006, pp. 119 a 123; de la Feria, R.: «*Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax*», *Common Market Law Review*, vol. 45, 2008, ed. 2, pp. 395 a 441.

54 Sentencia de 21 de febrero de 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 45.

accesoria (o complementaria) a la operación principal. Por lo tanto, las presentes circunstancias no parecen ser las propias de un mecanismo puramente artificial mediante el cual una empresa estructura su negocio con el único objeto de limitar su responsabilidad tributaria —clásico ejemplo de abuso en materia de IVA—.

116. No obstante, también es evidente que KrakVet obtuvo una ventaja financiera significativa resultante de la diferencia entre los tipos del IVA en Polonia (8 %) y en Hungría (27 %). Esto es así con independencia de que la ventaja revista la forma de un incremento de los beneficios o de una mayor cuota de mercado por el hecho de poder ofrecer precios más bajos al consumidor final.

117. En lo sucesivo, partiré de la *premisa* de que, cuando el asunto sea devuelto al órgano jurisdiccional remitente, este concluirá finalmente que las operaciones en cuestión están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 33 de la Directiva del IVA y no en el de su artículo 32.

118. En ese caso, el IVA por esas operaciones, de un valor muy superior al umbral cuantitativo establecido en el artículo 34, se habría adeudado en Hungría. El contribuyente (es decir, KrakVet) habría cometido un error de Derecho, al igual que, en efecto, la autoridad polaca en materia de IVA en la respuesta que proporcionó a la consulta vinculante formulada por KrakVet.

119. El objeto de las cuestiones prejudiciales primera y segunda es que se dilucide si el Estado miembro de destino está vinculado por la apreciación en materia de IVA efectuada por el Estado miembro de origen. Considero que, en el marco de esa apreciación, el Estado miembro de origen habrá analizado necesariamente —quizá de forma implícita— si los mecanismos previstos eran constitutivos de una conducta abusiva y se habrá concluido que *no* era así, al estar amparados legítimamente por el artículo 32 de la Directiva del IVA. Puesto que las presentes conclusiones se limitan a examinar las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta, dejaré abierta la respuesta a las cuestiones prejudiciales primera y segunda. En lo sucesivo partiré del presupuesto de que el Estado miembro de destino *es* libre para decidir si sanciona la conducta en cuestión como un abuso de Derecho en el sentido de los criterios establecidos en la sentencia Halifax.

120. Comenzaré señalando que el Reglamento contra el fraude en el IVA no contiene ninguna disposición que regule las respuestas a las «consultas vinculantes» formuladas por los proveedores. Tampoco aborda el modo en que la Administración tributaria de un Estado miembro debe considerar tales respuestas, facilitadas con fuerza vinculante por la autoridad de otro Estado miembro, ni el resultado de las inspecciones llevadas a cabo por dicha Administración tributaria.

121. Sin embargo, dicho Reglamento recalca en múltiples ocasiones la importancia de la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. Esa cooperación, que se considera indispensable para la aplicación correcta de la normativa en materia de IVA y la prevención del fraude, se evidencia, en particular, en los considerandos 7 y 13, en el artículo 1, apartado 1 (que establece el alcance general de la cooperación), en el artículo 7, apartado 3 (que permite al Estado miembro de destino solicitar al Estado miembro de origen la apertura de una «investigación administrativa»), en el artículo 13, apartado 1 (que obliga al Estado miembro de origen a transmitir información sin solicitud previa), y en el régimen sobre control conjunto recogido en los artículos 29 y 30. En consecuencia, el Reglamento contra el fraude en el IVA puede considerarse como una aplicación práctica del deber de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, según el cual «los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados».⁵⁵

⁵⁵ Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 41.

122. Considero que contravendría directamente dicho principio permitir a las autoridades competentes de otro Estado miembro, *además* de aplicar cualquier corrección permitida en términos de IVA adeudado y de intereses consecuentemente devengados, sancionar severamente como un abuso de Derecho (en el sentido de los criterios establecidos en la sentencia Halifax) la misma conducta que ha sido considerada expresamente legítima en una apreciación jurídicamente vinculante llevada a cabo por sus colegas en el Estado miembro en el que el contribuyente estaba registrado a efectos del IVA.

123. También dudo seriamente de que ese resultado sea compatible con el principio de protección de la confianza legítima.

124. El Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Kreuzmayr⁵⁶ que el principio de protección de la confianza legítima «se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio». A mi parecer, una respuesta a una «consulta vinculante» —una respuesta que, a mayor abundamiento, era jurídicamente vinculante tanto para el contribuyente como para la autoridad competente— constituye precisamente una garantía concreta de este tipo.

125. Me gustaría insistir, de entrada, en que KrakVet *no* podía albergar confianza legítima en que la respuesta a su consulta vinculante dirigida a la autoridad polaca en materia de IVA representase una declaración inexpugnable y correcta de su auténtica situación jurídica. Siempre cabía la posibilidad de que la autoridad competente de otro Estado miembro tuviera una opinión diferente y de que —como, en efecto, ha sucedido en el presente asunto— la cuestión se llevase ante los órganos jurisdiccionales nacionales y se solicitase al Tribunal de Justicia que se pronunciase sobre la cuestión con carácter definitivo.

126. Considero, no obstante, que KrakVet *tenía* derecho a entender que si en lo sucesivo desarrollaba su negocio ateniéndose estrictamente a la propuesta que había efectuado a dicha autoridad en su consulta, no quedaría expuesta al riesgo de que se le impusieran sanciones severas por abuso de Derecho en el caso de que se demostrase finalmente que la respuesta jurídicamente vinculante era incorrecta desde un punto de vista jurídico.

127. El «abuso de Derecho» es una cuestión seria. Cuando se demuestra, es justamente castigado con sanciones graves. No debería menospreciarse y distorsionarse extendiéndose a una situación en la que el contribuyente solicitó prudentemente orientación sobre la correcta calificación a efectos del IVA de la forma en la que se proponía actuar, no ya a un asesor comercial privado, sino a la autoridad competente del Estado miembro en el que está registrado a efectos del IVA.

128. En el supuesto de que el Tribunal de Justicia no coincida conmigo en esta cuestión de principio, formularé los dos comentarios adicionales que se exponen a continuación.

129. En primer lugar, considero que —como mínimo— la autoridad competente del Estado miembro de destino (Hungría) debería facilitar a KrakVet una declaración detallada en la que indique las razones por las que, *a pesar de* la respuesta que KrakVet recibió a su consulta vinculante dirigida a la autoridad polaca en materia de IVA, considera que su conducta basada en dicha respuesta constituye un abuso de Derecho.⁵⁷

⁵⁶ Sentencia de 21 de febrero de 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84), apartado 46.

⁵⁷ Véase, en particular, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), en la que el Tribunal de Justicia declaró que «la obligación de motivación de las decisiones adoptadas por las autoridades nacionales reviste una importancia muy especial, por cuanto ofrece al destinatario la posibilidad de defender sus derechos en las mejores condiciones posibles y de decidir con pleno conocimiento de causa si le es útil interponer un recurso contra dichas decisiones. Es igualmente necesaria para permitir a los órganos jurisdiccionales el control de la legalidad de las referidas decisiones» (apartado 40).

130. En segundo lugar, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Farkas⁵⁸ que «a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante [la] legislación [en materia de IVA], los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad». De ello se sigue que el hecho de que KrakVet haya actuado basándose en la respuesta que le proporcionó la autoridad polaca en materia de IVA a su «consulta vinculante» es un elemento que tener en cuenta a la hora de determinar si la Administración tributaria húngara debe imponer una sanción a KrakVet y, en su caso, el nivel adecuado de dicha sanción.

131. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la quinta cuestión prejudicial del siguiente modo:

«Cuando un contribuyente formule una consulta a la autoridad competente del Estado miembro en el que está registrado a efectos del IVA relativa a la calificación jurídica a efectos del IVA del modo en el que pretende actuar (exponiendo exhaustivamente los mecanismos que tiene la intención de aplicar), se le facilite una respuesta que sea jurídicamente vinculante tanto para él como para dicha administración tributaria y, a continuación, desarrolle su negocio ateniéndose estrictamente a lo indicado en su consulta (extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional), el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de protección de la confianza legítima se oponen a que las autoridades competentes de otro Estado miembro consideren su actuación como un abuso de Derecho con arreglo al criterio establecido en el asunto C-255/02, Halifax, y sancionen dicha conducta consecuentemente.»

Conclusión

132. Sin perjuicio de las respuestas que el Tribunal de Justicia dé a las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera planteadas por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta:

Cuarta cuestión prejudicial:

«El artículo 33, 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, debe interpretarse en el sentido de que únicamente cubre las situaciones en las que los bienes son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta. No comprende las situaciones en las que el proveedor se limita a participar de manera indirecta en la expedición o el transporte de los bienes.

Si el proveedor, por su propia iniciativa y a su elección, adopta todas o la mayoría de las medidas fundamentales necesarias para preparar los bienes para su transporte, realiza las gestiones necesarias para que los bienes sean recogidos e inicien su trayecto y renuncia a la posesión y control de los bienes, estos habrán sido “expedidos” por el proveedor.

Si el proveedor, por sí mismo o a través de un agente, lleva a cabo físicamente la operación de transporte, o posee o controla la entidad jurídica que lo hace, los bienes habrán sido “transportados” por el proveedor.

⁵⁸ Sentencia de 26 de abril de 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 59.

Los bienes son expedidos o transportados “por cuenta del proveedor” cuando es el proveedor, y no el adquirente, quien toma efectivamente las decisiones sobre el modo en que los bienes deben ser expedidos o transportados.»

Quinta cuestión prejudicial:

«Cuando un contribuyente formule una consulta a la autoridad competente del Estado miembro en el que está registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) relativa a la calificación jurídica a efectos del IVA del modo en el que pretende actuar (exponiendo exhaustivamente los mecanismos que tiene la intención de aplicar), se le facilite una respuesta que sea jurídicamente vinculante tanto para él como para dicha administración tributaria y, a continuación, desarrolle su negocio ateniéndose estrictamente a lo indicado en su consulta (extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional), el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio de protección de la confianza legítima se oponen a que las autoridades competentes de otro Estado miembro consideren su actuación como un abuso de Derecho con arreglo al criterio establecido en el asunto C-255/02, Halifax, y sancionen dicha conducta consecuentemente.»