Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 3 de julio de 2014[1]

Asunto C-446/13

Société Fonderie 2A
contra
Ministre de l'Économie et des Finances

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Francia)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva 77/388/CEE — Lugar de la entrega de bienes en caso de transporte o expedición — Momento de inicio de la expedición al adquirente en caso de transformación intermedia del bien en el Estado miembro del adquirente — Artículo 28 bis, apartados 5, 6 y 7 de la Sexta Directiva 77/388/CEE — Hechos imponibles de la transferencia y la afectación intracomunitarias de un bien — Artículo 28 quater, parte A, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE — Exención de las entregas intracomunitarias»

I. **Introducción**

1. El presente asunto vuelve a demostrar lo complicado que es el sistema de tributación por IVA de los intercambios transfronterizos en el seno de la Unión. La complejidad de las normas de la Unión que rigen el impuesto sobre el valor añadido hace que no resulte fácil resolver casos, por sencillos que parezcan.

2. En el presente asunto, una sociedad vendió piezas metálicas a Francia desde Italia. Dado que dichas piezas se pintaron en Francia en su camino hasta el comprador, no está claro dónde ha de tributar ahora la venta, si en Italia o en Francia.

3. No obstante, el presente asunto ofrece al Tribunal de Justicia la oportunidad de completar su jurisprudencia sobre el inicio, el fin, la duración y la atribución de una «transferencia intracomunitaria».[2]

1 — Lengua original: alemán.

2 — Véanse las sentencias EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); X (C-84/09, EU:C:2010:693); Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), y VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

II. **Marco legal**

4. En el período relevante para el procedimiento principal, el IVA se recaudaba en virtud de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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,[3] en su versión vigente en el año 2001 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Hechos imponibles

5. En principio, están sujetas al IVA, con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, las «entregas de bienes […] realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

6. El «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros» (título [XVI] *bis* de la Sexta Directiva) introdujo un nuevo hecho imponible con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva:

«a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal […]».

7. Asimismo, con el régimen transitorio se asimilan determinadas operaciones a los dos hechos imponibles mencionados de los artículos 2, número 1, y 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

8. Así, el artículo 28 *bis*, apartado 5, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso:

a) [suprimida]

b) la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará transferido con destino a otro Estado miembro todo bien corporal expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad para las necesidades de su empresa, que no sean la realización de cualquiera una de las operaciones siguientes:

— [...]

— la entrega de este bien efectuada por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas […] en el artículo 28 *quater*, parte A,

[…]».

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

9. El artículo 28 *bis*, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva establece:

«Se asimilará a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el interior del cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, adquirido en el sentido del apartado 1 o importado por el sujeto pasivo, en el marco de su empresa, en este otro Estado miembro.»

10. Por último, el artículo 28 *bis*, apartado 7, de la Sexta Directiva dispone:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como adquisiciones intracomunitarias de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes en el sentido del apartado 5 y en el sentido del artículo 5.»

Lugar de la entrega y de la adquisición intracomunitaria de bienes

11. Con el lugar de una operación a efectos del IVA se determina a qué Estado miembro le corresponde el impuesto devengado por la realización del hecho imponible.

12. Con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considera que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

«a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquiriente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquiriente. […]»

13. Sin embargo, el lugar de las adquisiciones intracomunitarias de bienes lo regula el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva como sigue:

«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 adquiriente.»

Exención

14. En los intercambios entre Estados miembros, las entregas transfronterizas de bienes están exentas del IVA en algunos casos en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, 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.

[…]»

Deducción del impuesto soportado

15. Por último, en el presente caso también son relevantes las disposiciones relativas al derecho de deducción del impuesto soportado, en particular las relativas al procedimiento de ejercicio de ese derecho.

16. Con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir, entre otros, «el Impuesto sobre el Valor Añadido […] pagado dentro del país por los bienes que hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo» (operaciones por las que se soporta el IVA), «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas» (operaciones por las que se repercute el IVA).

17. Con arreglo al artículo 17, apartado 3, letra a), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir existe aun cuando las operaciones por las que se repercute el IVA se correspondan con «actividades económicas […] efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país».

18. De conformidad con el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, la deducción se practica, en principio, por los sujetos pasivos «mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción». Si las deducciones a que se tiene derecho son mayores que las cuotas devengadas, con arreglo al artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, en principio procede devolver el excedente al sujeto pasivo.

19. Sin embargo, sobre la «devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido» a que se refiere el artículo 17, apartado 3, el apartado 4, párrafo primero, primer guión, en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva, dispone que se efectúe «en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 79/1072/CEE».

20. Con arreglo al artículo 1 de esa mencionada Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país,[4] (en lo sucesivo, «Octava Directiva»), «se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo […] que durante el [período de devolución] no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones […], y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país […]».

III. **Procedimiento principal**

21. La sociedad Fonderie 2A (en lo sucesivo, «Fonderie 2A») tiene su domicilio social en Italia. En 2001, el año controvertido, fabricó piezas metálicas en ese país y las vendió ese mismo año a la sociedad Atral, con sede social en Francia (en lo sucesivo, «Atral»).

4 — DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116.

22. Las piezas metálicas llegaron desde Fonderie 2A, en Italia, a Atral, en Francia, del modo siguiente: En primer lugar, Fonderie 2A expidió las piezas metálicas a la sociedad Saunier-Plumaz, también con sede social en Francia, y ésta, por cuenta de aquélla, realizó trabajos de pintura en dichas piezas. Posteriormente, las piezas fueron reexpedidas al comprador, Atral, desde el establecimiento de la sociedad Saunier-Plumaz.

23. El procedimiento principal versa sobre la devolución del IVA francés por importe de 44 348,49 euros, facturados a Fonderie 2A por la sociedad Saunier-Plumaz por los trabajos de pintura. Consta que a Fonderie 2A en principio le asiste el derecho a deducir el impuesto soportado. Pero se debate si en el presente caso dicho derecho otorga también a Fonderie 2A el derecho a la devolución de esa suma.

24. Fonderie 2A fundamenta esa pretensión frente a la República Francesa en el procedimiento de devolución previsto en la Octava Directiva. No obstante, conforme al artículo 1 de esta Directiva, la aplicación de dicho procedimiento requiere que Fonderie 2A no haya realizado en el período de que se trata ninguna operación sujeta al impuesto en Francia.

25. Sin embargo, la Administración tributaria francesa considera que Fonderie 2A realizó en Francia una entrega de bienes sujeta al impuesto, al reexpedir a Atral las piezas metálicas pintadas desde el establecimiento de la sociedad Saunier-Plumaz. De ser así, para poder ejercer su derecho a deducir, Fonderie 2A debería haber presentado en Francia una declaración tributaria en la que se incluyese la entrega de bienes sujeta al impuesto y realizada en Francia. Entonces, del IVA adeudado por dicha operación, Fonderie 2A sólo habría podido deducir el importe de su derecho de deducción.

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

26. Así las cosas, el Conseil d'État, que conoce ahora del asunto, ha planteado al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión en virtud del artículo 267 TFUE:

¿Implican las disposiciones de la Sexta Directiva por las que se determina el lugar de una entrega intracomunitaria que la entrega de un bien por una sociedad a un cliente en otro país de la Unión Europea, tras la transformación de dicho bien por cuenta del vendedor en el establecimiento de otra sociedad localizada en el país del cliente, constituye una entrega entre el país del vendedor y el país del destinatario final o se trata de una entrega efectuada en el país del destinatario final, desde el establecimiento de transformación?

27. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones por escrito y en una vista oral la República de Francia y la Comisión. La demandante en el procedimiento principal, Fonderie 2A, y la República Helénica, se han limitado a presentar observaciones escritas.

V. **Apreciación jurídica**

28. El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en una situación como la del procedimiento principal, dónde se encuentra, a efectos del IVA, el lugar de la entrega de las piezas metálicas por el vendedor italiano, Fonderie 2A, al comprador francés, Atral.

29. Fonderie 2A considera que ese lugar se encuentra en Italia.

30. Si es así, dicha sociedad gozaría en Italia de la exención para las entregas intracomunitarias con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. En tal caso, el comprador Atral habría de tributar en Francia por una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, pero al mismo tiempo, en principio, podría ejercer el

derecho de deducción con respecto a dicho IVA. [5]

31. Esta exención en el Estado miembro de origen y la tributación de la adquisición en el Estado miembro de destino, en el sistema de tributación por IVA de los intercambios intracomunitarios, sirven para liberar el bien entregado de toda carga tributaria en el Estado miembro de origen y que se someta exclusivamente a la potestad tributaria del Estado miembro de destino. [6] Asimismo, con ese sistema se pretende ahorrar al proveedor establecido en el Estado miembro de origen el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el Estado miembro de destino. En su lugar, ha de ser el adquirente de los bienes quien las cumpla, tributando por la adquisición intracomunitaria.

32. En cambio, la República Francesa y la República Helénica, así como la Comisión, entienden que el lugar de la entrega de las piezas metálicas, a efectos del IVA, está en Francia.

33. Si fuera así, Fonderie 2A debería tributar en Francia por una entrega de bienes a título oneroso con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, a la que no es aplicable ninguna exención fiscal. No obstante, Fonderie 2A habría de poder facturar directamente el IVA devengado a su comprador, Atral, pues a éste en principio le asiste a este respecto el derecho de deducción. [7] Dado que Fonderie 2A debería tributar en Francia por la entrega, Atral no habría de hacerlo por la adquisición del bien.

34. Por lo tanto, si el lugar de la entrega de las piezas metálicas se encuentra en Francia y no en Italia, desde el punto de vista económico normalmente no afectará ni a Fonderie 2A ni a Atral en cuanto a su carga fiscal. También en este caso la tributación de la venta se asignaría al Estado miembro de destino, Francia. La única diferencia sustancial consistiría en que el vendedor, Fonderie 2A, establecido fuera de Francia, tendría que declarar él mismo la operación en ese país y pagar el IVA correspondiente.

35. Yo también opino que el lugar de la entrega de las piezas metálicas, a efectos del IVA, se encuentra en Francia, y lo voy a razonar recurriendo a la interpretación del artículo 8 de la Sexta Directiva, que regula el lugar de la entrega de bienes (a continuación, sección A).

36. Sin embargo, para llegar a esta misma conclusión la Comisión no ha recurrido al artículo 8 de la Sexta Directiva, sino a los hechos imponibles de la transferencia y la afectación intracomunitarias de un bien con arreglo al artículo 28 *bis*, apartados 5 y 6, de la Sexta Directiva. Puesto que esta solución ha sido objeto de un extenso debate, especialmente en la vista oral, yo también me voy a pronunciar al respecto a título complementario (sección B).

A. *El lugar de la entrega de bienes con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva*

37. En la situación del procedimiento principal, el lugar de la entrega de bienes a efectos del IVA se rige por el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva, conforme al cual, en el caso de expedición de un bien, se considera como lugar de la entrega aquel en que se encuentra el bien en el momento de *iniciarse* la expedición o el transporte con destino al adquirente. La República Francesa y la República Helénica han señalado a este respecto, con acierto, que dicha disposición se aplica con independencia de si se trata de una entrega de bienes transfronteriza o meramente interior.

5 — Con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra d), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.

6 — Véanse a este respecto mis conclusiones presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/05, EU:C:2005:675), puntos 19 a 25.

7 — Con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.

38. Por lo tanto, procede determinar dónde *comenzó* en el presente caso la expedición de las piezas metálicas con destino al adquirente, Atral. ¿Comenzó ya en Italia, cuando el proveedor Fonderie 2A expidió dichos bienes a Francia, con destino a la sociedad Saunier-Plumaz para que las pintara, o bien se inició en Francia, cuando las piezas metálicas ya pintadas fueron reexpedidas con destino al adquirente, Atral?

39. La República Francesa y la República Helénica sostienen, a este respecto, que la expedición con destino al adquirente no puede comenzar antes de que el bien sea un producto terminado o se encuentre en condiciones de ser utilizado. Puesto que las piezas metálicas no estuvieron en condiciones de ser utilizadas hasta que fueron pintadas por la sociedad Saunier-Plumaz en Francia, el inicio de la expedición con destino al adquirente tampoco pudo tener lugar antes de ese momento. Por lo tanto, en su opinión, el lugar de la entrega de las piezas metálicas se encuentra en Francia.

40. En lo esencial, estoy de acuerdo con ese punto de vista.

41. Puesto que el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva habla del inicio de la expedición del bien «con destino al adquirente», en ese momento el bien debe encontrarse en una condición conforme al contrato. Pero eso no significa que se haya de tratar necesariamente de un producto terminado o apto para ser utilizado, ya que los productos sin acabar también pueden ser objeto de una entrega. Pero si el bien aún no se encuentra en una condición conforme al contrato, su expedición tampoco puede estar dirigida a su transmisión al adquirente en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, sino, en todo caso, a poner el bien en la condición conforme al contrato, como sucede en el presente caso con la pintura de las piezas metálicas.

42. Esta referencia a la condición del bien conforme al contrato ofrece un claro criterio para determinar el inicio de la expedición o transporte. Es necesario tener un criterio claro, porque de él depende el lugar de la entrega a efectos del IVA y dicho lugar determina a qué Estado miembro le corresponde el IVA por la entrega del bien. A este respecto se impone una exigencia de seguridad jurídica especialmente alta, ya que, de lo contrario, existiría el riesgo de discrepancias entre el Estado miembro de origen y el de destino, que podrían dar lugar a doble imposición o a no imposición. Y precisamente esto es lo que quiere evitar el sistema común del impuesto sobre el valor añadido. [8]

43. Asimismo, en cuanto a la duración admitida de un transporte intracomunitario, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la calificación de una operación como entrega intracomunitaria de bienes requiere un vínculo temporal y material entre la entrega del bien y el transporte del mismo. [9] Por ese motivo, también en el presente caso es preciso que exista un vínculo material entre la expedición transfronteriza y la entrega del bien al adquirente.

44. Pero no existe suficiente vínculo material si la expedición transfronteriza va dirigida, en primer lugar, a la transformación del bien. En ese caso, antes que nada, existe un vínculo material de la expedición con la transformación del bien, y no con su entrega al adquirente. Dado que en el presente caso dicha transformación también podría haberla realizado un pintor en otro Estado miembro, la expedición de las piezas metálicas al Estado miembro del adquirente en realidad fue más bien casual.

45. Sólo existe un vínculo material suficientemente estrecho entre la expedición del bien y su entrega cuando se expide con destino al adquirente una mercancía conforme al contrato, y en el presente caso esto sólo sucedió en Francia tras los trabajos de pintura en las piezas metálicas, por lo que allí comenzó la expedición con destino al adquirente. En consecuencia, con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva, el lugar de la entrega de los bienes se encuentra en Francia, y allí es donde debe tributar.

8 — Véanse, sobre la determinación del lugar de la prestación de servicios, mis conclusiones presentadas en el asunto Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340), puntos 23 a 26 y la jurisprudencia allí citada.

9 — Sentencia X (EU:C:2010:693), apartado 33.

46. Ciertamente, no se puede pasar por alto que la solución aquí propuesta suscita problemas en cuanto al funcionamiento del mercado interior. Por ejemplo, en el presente caso el proveedor, Fonderie 2A, puede evitar la carga administrativa asociada a la tributación en Francia eligiendo a un pintor establecido en Italia y expidiendo desde allí las piezas metálicas a Francia con destino al adquirente. En ese caso, el lugar de la entrega de los bienes, a efectos, del IVA, estaría en Italia, donde Fonderie 2A podría beneficiarse de la exención fiscal para las entregas intracomunitarias en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva.[10] Con eso, Fonderie 2A evitaría tener que tributar en Francia por la entrega de las piezas metálicas. Por lo tanto, podría estarse estimulando la contratación de prestadores de servicio del propio Estado miembro, a fin de evitar el cumplimento de las obligaciones fiscales en otro Estado miembro.

47. Pero la alternativa sería que prácticamente cualquier transporte o expedición transfronterizos de un bien dentro de un proceso de producción en curso, que en definitiva, siempre termina en el transporte con destino al adquirente, se beneficiase de la exención para las entregas intracomunitarias. Y con ello se perdería, sobre todo, el estrecho vínculo temporal entre el transporte o expedición transfronterizos que darían lugar a la exención, y la declaración de una adquisición intracomunitaria por el adquirente del bien. De esa manera se podría ver gravemente perjudicado el control de la circulación intracomunitaria de mercancías, especialmente con vistas a la lucha contra el fraude. A este respecto, la Comisión ha señalado acertadamente que en el sistema de tributación por IVA de los intercambios intracomunitarios adquiere una particular importancia el control fiscal eficaz.[11]

48. Por lo tanto, procede responder a la cuestión prejudicial que un transporte o expedición con destino al adquirente en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva, sólo puede iniciarse cuando el bien se encuentra en la condición conforme al contrato. De ahí se deduce que, en la situación del procedimiento principal, el lugar de la entrega de las piezas metálica, a efectos del IVA, se encuentra en Francia.

B. *Significado de los hechos imponibles de la transferencia y la afectación intracomunitarias de un bien con arreglo al artículo 28* bis*, apartados 5 y 6, de la Sexta Directiva*

49. No obstante, la Comisión no llega a esta conclusión desde la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva, sino que la deduce de la consideración de los hechos imponibles de la transferencia y la afectación intracomunitarias de un bien con arreglo al artículo 28 *bis*, apartados 5 y 6, de la Sexta Directiva, que, a su parecer, fueron indebidamente obviados en el procedimiento principal.

50. En la expedición de las piezas metálicas desde Italia para que las pintase la sociedad Saunier-Plumaz en Francia, la Comisión aprecia una transferencia intracomunitaria que, en principio, está sujeta al IVA en el Estado miembro de origen, Italia, en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva. Al mismo tiempo, considera que existe una afectación intracomunitaria por la que Fonderie 2A debe tributar en el Estado miembro de destino, Francia, con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva. A su parecer, sólo en relación con esta transferencia y afectación de las piezas metálicas se debe gravar la entrega de dichos bienes a Atral, y concretamente en Francia.

51. Sin embargo, los hechos imponibles aludidos por la Comisión resultan irrelevantes para el presente procedimiento.

10 — Véase el punto 30 de las presentes conclusiones.

11 — Véase, en especial, la frase introductoria del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, así como el duodécimo considerando de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, 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 L 376, p. 1), con la que se introdujo el régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros.

52. En efecto, la venta de las piezas metálicas por Fonderie 2A a Astral supone, en todo caso, la realización del hecho imponible de la entrega de bienes a título oneroso con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva. Por lo tanto, también en cuanto a esa operación debe determinarse el lugar a efectos del IVA. Pero el lugar de una entrega de bienes se rige únicamente por las disposiciones del artículo 8 de la Sexta Directiva, de manera que, si al mismo tiempo se realizan otros hechos imponibles, como la transferencia o la afectación intracomunitarias, esto es irrelevante para la determinación del lugar de una entrega de bienes sujeta al impuesto con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

53. A ello se añade que, por una parte, en el presente caso ni siquiera puede valorarse la realización del hecho imponible de una *transferencia* intracomunitaria con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva sin antes determinar el lugar de la entrega de las piezas metálicas, pues, de conformidad con el tercer guión del artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva, no se realiza ese hecho imponible cuando el bien es expedido para su entrega por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en el artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva. Por lo tanto, la transferencia intracomunitaria no tributa, en particular, cuando la transferencia se produce con motivo de una entrega intracomunitaria de bienes exenta con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva.

54. Sin embargo, tal entrega intracomunitaria exenta sí se habría producido si el lugar de la entrega de las piezas metálicas hubiese estado en Italia de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva. En contra de la opinión de la Comisión, en ese caso no habría obstado a la exención prevista en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva el hecho de que la transmisión de la propiedad a Astral fuera posterior al momento en que las piezas atravesaron la frontera. En efecto, ni de los términos del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni de la jurisprudencia,[12] se deduce exigencia alguna relativa al momento de la transmisión de la propiedad.[13] Por el contrario, dicha disposición prevé expresamente la posibilidad de que el vendedor efectúe por sí mismo el transporte de los bienes. Pero, si el vendedor transporta los bienes por sí mismo a través de la frontera, en ese momento el adquirente puede no haber recibido aún el poder de disponer de ellos como propietario.

55. Por otra parte, también es preciso resolver la cuestión de si Fonderie 2A en el presente caso ha realizado en Francia el hecho imponible de una *afectación* intracomunitaria con arreglo al artículo 28 *bis*, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva. A este respecto, existen serias dudas acerca de la imprecisión de los términos de la disposición[14] y en relación con el hecho imponible del artículo 28 *bis*, apartado 7, de la Sexta Directiva. En cualquier caso, la aclaración de esta cuestión no es relevante ni para responder a la cuestión prejudicial ni para resolver el procedimiento principal, pues, como ya he expuesto,[15] la entrega de las piezas metálicas tuvo lugar en Francia, de manera que en el presente caso no ha lugar al procedimiento de devolución previsto en la Octava Directiva.

12 — Véanse las sentencias Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 70, y VSTR (EU:C:2012:592), apartados 29 y 30.

13 — La cuestión de cuándo o dónde se transmitió el poder de disponer del bien en calidad de propietario, según la jurisprudencia, sólo puede ser de relevancia cuando a un único transporte intracomunitario se le atribuyen dos entregas de bienes consecutivas (véase la sentencia Euro Tyre Holding, EU:C:2010:786, apartado 45). Pero en el presente caso sólo hay una única entrega de bienes.

14 — Baste ver las diferencias entre los términos de las versiones alemana y francesa del artículo 28 *bis*, apartado 6, de la Sexta Directiva, donde, por una parte, se habla de la afectación de un bien por un sujeto pasivo «en su empresa» («in seinem Unternehmen») y, por otro, de manera más explícita, «para las necesidades de su empresa» («aux besoins de son entreprise»).

15 — Véanse los puntos 37 a 48 de las presentes conclusiones.

VI. **Conclusión**

56. En conclusión, propongo que el Tribunal de Justicia responda a la cuestión prejudicial planteada por el Conseil d'État del modo siguiente:

«El artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva se ha de interpretar en el sentido de que un transporte o expedición con destino al adquirente sólo puede iniciarse cuando el bien se encuentra en la condición conforme al contrato. Por lo tanto, en la situación del procedimiento principal, el lugar de la entrega de las piezas metálicas, a efectos del IVA, se encuentra en Francia.»