



## Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 25 de julio de 2018<sup>1</sup>

**Asunto C-414/17**

**AREX CZ a.s.**  
**contra**  
**Odvolačí finanční ředitelství**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Productos sujetos a impuestos especiales — Exención de la entrega de bienes expedidos o transportados dentro de la Unión — Operación en cadena — Imputación del desplazamiento de mercancías a una entrega perteneciente a la cadena de entregas — Transporte de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo»

### I. Introducción

1. El presente procedimiento trata de nuevo sobre la cuestión de cuál es la operación que se ha de considerar entrega intracomunitaria exenta en una operación transfronteriza de compraventa en cadena cuando solo se produce un desplazamiento físico de las mercancías. Sin embargo, a diferencia de los asuntos anteriormente resueltos, aquí no se trata solo de una cadena de dos eslabones.<sup>2</sup> Así pues, este procedimiento brinda al Tribunal de Justicia la posibilidad de precisar una vez más los criterios de imputación del desplazamiento de mercancías a una determinada entrega de la cadena de entregas.

2. En el procedimiento principal, una empresa austriaca vendió combustible, es decir, un producto sujeto a impuestos especiales, a comerciantes checos. Inicialmente se produjeron diversas ventas entre intermediarios checos, antes de que el combustible fuese vendido finalmente a la empresa checa Arex CZ (en lo sucesivo, «Arex»), que lo recogió en Austria y lo transportó a la República Checa en sus propios vehículos.

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> La cuestión de la imputación del desplazamiento de mercancías a una entrega en un caso de «operación en cadena» intracomunitaria ya ha ocupado al Tribunal de Justicia en diversos procedimientos; véanse, en particular, las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), y de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

3. Arex consideró que, al haber contratado con un intermediario checo, era la destinataria de una entrega interna sujeta al impuesto, motivo por el cual aplicó la deducción del IVA soportado que había pagado a su proveedor checo. En cambio, la Administración tributaria checa considera que, como destinataria de una entrega exenta, Arex no tiene derecho a la deducción del impuesto soportado por esta operación, sino que debe tributar en la República Checa por una adquisición intracomunitaria.

4. En vista de las múltiples ventas que se produjeron, para un solo desplazamiento transfronterizo de las mercancías, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta cuál de las operaciones está exenta como entrega intracomunitaria. En particular, se plantea la cuestión de si a este respecto tiene alguna relevancia el hecho de que el transporte se llevase a cabo en un régimen especial suspensivo de impuestos especiales.<sup>3</sup>

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

5. Constituyen el marco jurídico del Derecho de la Unión en este caso la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»),<sup>4</sup> y la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.<sup>5</sup>

6. En cuanto a las operaciones intracomunitarias con productos sujetos a impuestos especiales, el considerando 36 de la Directiva del IVA señala lo siguiente:

«Las condiciones de aplicación del IVA a determinadas entregas y adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales deberían, en beneficio tanto de los deudores del impuesto como de las administraciones competentes, adaptarse a los procedimientos y obligaciones de declaración cuando dichos productos se expidan a otro Estado miembro, que prevé la Directiva 92/12/CEE<sup>6</sup> del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.»

7. El artículo 2 de la Directiva del IVA establece:

«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;

3 Se trata de un régimen especial de transporte de productos sujetos a impuestos especiales en virtud del cual el impuesto especial se devenga solo al final del transporte, pues este es el momento en que los bienes se despachan a libre práctica.

4 DO 2006, L 347, p. 1.

5 DO 2009, L 9, p. 12.

6 Directiva derogada por la Directiva 2008/118/CE.

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;

[...]

- iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/CEE por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3.

[...]»

8. El artículo 3, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone que, no obstante lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas al IVA, en particular ciertas adquisiciones efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo que no excedan de un determinado volumen por cada año natural (el denominado «régimen de las pequeñas empresas»).

9. El artículo 14 de la misma Directiva define la «entrega de bienes» como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

10. Con arreglo al artículo 20 de la Directiva del IVA, se considerará «adquisición intracomunitaria de bienes» la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

11. En el cuarto capítulo del título IX («Exenciones»), el artículo 138 dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- b) las entregas de productos sujetos a impuestos especiales que sean expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, con destino al adquirente, por el vendedor, el adquirente o por cuenta de los mismos efectuadas para sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes que no sean productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3, cuando la expedición o el transporte de estos productos se realice de conformidad con los apartados 4 y 5 del artículo 7 o con el artículo 16 de la Directiva 92/12/CEE.

[...]»

12. A tenor del artículo 139, apartado 1, de la referida Directiva:

«La exención prevista en el apartado 1 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292.

La exención tampoco se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3.»

13. Los artículos 7, apartados 4 y 5, y 16 de la Directiva 92/12, hasta su derogación por la Directiva 2008/118, contenían disposiciones relativas al régimen suspensivo. Conforme al artículo 4, punto 7, de la Directiva 2008/118, el «régimen suspensivo» es un régimen fiscal consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

14. Dicha Directiva define el «destinatario registrado», en su artículo 4, punto 9, como cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.

15. Con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118, el transporte en régimen suspensivo solo puede producirse de un depositario o un expedidor registrado a un depósito fiscal o a un destinatario registrado. En determinadas circunstancias es posible una entrega directa al país de destino, si el lugar de la entrega directa ha sido designado por el depositario o por el destinatario registrado (artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2008/118).

16. Con arreglo al artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo. Con arreglo al apartado 3, letra a), del mismo artículo, se considera momento de despacho a consumo, en particular, el de recepción por un destinatario registrado.

### ***B. Derecho checo***

17. Por lo que respecta al Derecho checo aplicable, procede hacer referencia, en particular, al artículo 64 de la Ley del IVA, con el cual se transpuso en el Derecho nacional el artículo 138 de la Directiva del IVA. De conformidad con dicha disposición, la entrega intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales efectuada en régimen suspensivo está exenta del IVA si se realiza a favor de un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, que no estén registrados a efectos del impuesto en otro Estado miembro.

### **III. Hechos y procedimiento prejudicial**

18. Constituyen el objeto del procedimiento principal diversas ventas de combustible procedente originariamente de refinerías de Shell Austria GmbH, en Austria. Dicho combustible fue vendido por la sociedad austriaca Doppler Mineralöle GmbH (en lo sucesivo, «Doppler») a cuatro empresas diferentes: Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. y Top Ten Development s.r.o (en lo sucesivo, «primeros compradores checos»), todas ellas con domicilio en la República Checa.

19. Los primeros compradores checos habían suscrito un contrato con Garantrans s.r.o. (en lo sucesivo, «Garantrans») en virtud del cual esta actuaba como depositario autorizado a efectos de la Directiva 2008/118, a fin de poder realizar el transporte conforme al régimen suspensivo.

20. Los primeros compradores checos vendieron el combustible a un nuevo eslabón de la cadena, también con domicilio en la República Checa, y este nuevo eslabón era en algunos casos TM Truck s.r.o. y, en otros, Cllaruss Gall s.r.o. Estos, a su vez, se lo vendieron a Kont Fuel Distribution s.r.o (en lo sucesivo, «Kont Fuel») o, en otros casos, a Benaft s.r.o. (en lo sucesivo, «Benaft»), los proveedores directos de Arex. Kont Fuel y Benaft facturaron el IVA checo en su venta a Arex, que pagó el impuesto, y este fue posteriormente abonado por aquellas. Arex aplicó la deducción del impuesto soportado en relación con el IVA pagado a Kont Fuel y a Benaft.

21. El combustible fue transportado en vehículos de la propia empresa y a costa de Arex en el régimen suspensivo, desde Austria hasta la República Checa. Normalmente, los productos sujetos a impuestos especiales deben ser transportados inicialmente a un lugar tras la frontera designado por un destinatario registrado a efectos de la Directiva 2008/118, y allí son despachados a libre práctica. Solo entonces puede tener lugar el transporte hasta su destino definitivo. Garantrans abonó el impuesto especial en la República Checa por cuenta de los primeros compradores checos.

22. Con motivo de una inspección fiscal realizada a Arex, la Administración tributaria llegó a la conclusión de que, como destinatario de una entrega intracomunitaria exenta, Arex debía tributar por una adquisición intracomunitaria. Por lo tanto, efectuó una nueva liquidación del IVA adeudado, con deducción simultánea del impuesto soportado. No obstante, denegó a Arex el derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con el IVA pagado a Kont Fuel y a Benaft. En su opinión, ni siquiera se había llegado a devengar dicho impuesto, pues se trataba de una entrega intracomunitaria exenta.

23. En cambio, Arex considera que los primeros compradores checos habían llevado a cabo una adquisición intracomunitaria, según se desprende del propio artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, con arreglo al cual la entrega intracomunitaria exenta es siempre la relacionada con el transporte realizado en régimen suspensivo. Por lo tanto, la adquisición correspondiente a esa entrega debe tributar, y todas las entregas posteriores están sujetas al IVA en la República Checa.

24. Arex interpuso recurso ante la Odvolací finanční ředitelství (Cámara de Recursos Económicos, parte recurrida en el procedimiento principal) contra la liquidación realizada por la Administración tributaria y la denegación de la deducción y, posteriormente, también contra la resolución desestimatoria. El Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa) desestimó el recurso contencioso-administrativo. El recurso de casación interpuesto contra esta última resolución está pendiente ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa). Este ha resuelto suspender el procedimiento y remitir al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales en virtud del artículo 267 TFUE:

- «1) ¿Debe considerarse a todo sujeto pasivo un sujeto pasivo en el sentido del artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA? En caso de respuesta negativa, ¿a qué sujetos pasivos se aplica dicha disposición?
- 2) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA se aplica en una situación como la que constituye el objeto del procedimiento principal (es decir, cuando el adquirente de los productos es un sujeto pasivo registrado a efectos del impuesto), ¿debe interpretarse dicha disposición en el sentido de que, cuando la expedición o el transporte de esos productos se efectúa de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Directiva 2008/118, una entrega relacionada con un procedimiento previsto en la Directiva de

impuestos especiales debe considerarse una entrega exenta con arreglo a dicha disposición, aun cuando los requisitos de exención establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA no se cumplan, habida cuenta de la imputación del transporte de los bienes a otra operación?

- 3) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva el IVA no se aplica a una situación como la controvertida en el litigio principal, ¿resulta determinante que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales para establecer a cuál de las entregas sucesivas debe imputarse el transporte a efectos del derecho a la exención del IVA previsto en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA?»

25. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la Administración tributaria, la República Checa y la Comisión Europea. Todas las partes intervinieron en la vista celebrada el 13 de junio de 2018. Arex no estuvo válidamente representada en la vista oral, motivo por el cual no pueden tenerse en cuenta las observaciones por ella realizadas.

#### IV. Apreciación jurídica

26. Todas las cuestiones se refieren al artículo 138 de la Directiva del IVA, que regula la exención para las entregas intracomunitarias. De la existencia de tal exención depende, en definitiva, si se denegó correctamente a Arex el derecho a deducir, ya que, si efectivamente estaba exenta la entrega efectuada a Arex, esta no estaba obligada a pagar IVA alguno a Benaft ni a Kont Fuel y, por lo tanto, tampoco tendría derecho a la deducción de dicho impuesto. Por el contrario, Arex habría de reclamar por la vía civil la devolución del IVA indebidamente pagado a Benaft y Kont Fuel.

27. Por lo que respecta también a la licitud de la tributación *a posteriori* de la adquisición intracomunitaria por la Administración tributaria (que, en realidad, es económicamente neutra para Arex, debido a la simultánea deducción del impuesto soportado), el Tribunal de Justicia puede proporcionarle al órgano jurisdiccional remitente una orientación útil para la resolución del litigio, mediante la solicitada interpretación de la disposición,<sup>7</sup> puesto que, aunque la tributación de la entrega intracomunitaria está regulada por el artículo 2, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, a este respecto son relevantes también las disposiciones relativas a la exención de la entrega intracomunitaria. Así pues, la entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria son dos caras de la misma moneda.

28. Las disposiciones de la Directiva del IVA relativas a la expedición transfronteriza de bienes persiguen la realización del principio de tributación en el país de destino, conforme al cual se ha de garantizar que, como impuesto que grava el consumo, el IVA se abone en el Estado miembro en que se produce el consumo final. Por este motivo, en caso de una entrega transfronteriza la adquisición del bien tributa en el país de destino, con arreglo a los artículos 2, apartado 1, letra b), inciso i), y 40 de la Directiva del IVA. No obstante, para evitar la doble imposición previamente la entrega del mismo bien ha de estar exenta en el país de origen.<sup>8</sup> En consecuencia, la entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria son una misma operación económica.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> El empeño del Tribunal de Justicia por aportar a los órganos jurisdiccionales nacionales orientaciones útiles para la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión es conforme a reiterada jurisprudencia; véanse las sentencias de 31 de enero de 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59), apartados 49 a 51; de 11 de marzo de 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133), apartados 17 y 19; de 13 de julio de 2017, Kleinsieber (C-354/16, EU:C:2017:539), apartado 61, y de 26 de julio de 2017, Europa Way y Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593), apartados 35 y 36.

<sup>8</sup> Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), puntos 23 a 25.

<sup>9</sup> Sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 23 y 24; de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 28, y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 31.



29. Con sus dos primeras cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar si el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA contiene a este respecto una norma especial que regula cómo se ha de determinar la entrega intracomunitaria exenta en caso de un transporte transfronterizo de productos sujetos a impuestos especiales.

30. Con carácter previo desea saber si el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA es aplicable siquiera a una situación como la del procedimiento principal. Por este motivo procede examinar conjuntamente las dos primeras cuestiones prejudiciales.

31. La tercera cuestión se plantea en caso de que el artículo 138, apartado 2, letra b), de dicha Directiva no sea aplicable al procedimiento principal o no se deduzcan de él particularidades para la imputación del desplazamiento transfronterizo de bienes, exento del impuesto, a una determinada operación. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta por los criterios aplicables a tal imputación. En particular, desea saber si es relevante para la imputación que el transporte de los bienes se haya producido en el régimen suspensivo. Me ocuparé de este extremo tras responder a las dos primeras cuestiones.

#### ***A. Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales***

32. El órgano jurisdiccional remitente plantea las dos primeras cuestiones porque considera que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA no prevé únicamente la exención para la entrega intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales. Antes bien, ve posible que dicha disposición contenga también una norma relativa a la imputación del desplazamiento de bienes en régimen suspensivo a una determinada entrega dentro de una cadena de ventas. En efecto, del artículo 138, apartado 2, letra b), de esta Directiva podría desprenderse que la entrega relacionada con el desplazamiento de bienes en régimen suspensivo siempre ha de ser considerada exenta.

33. En ese caso, el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA sería la norma determinante para calificar la entrega realizada por Doppler a los primeros compradores checos como la entrega intracomunitaria exenta. En consecuencia, todas las entregas posteriores estarían sujetas al impuesto en la República Checa, como entregas internas. En consecuencia, Arex habría aplicado correctamente la deducción del IVA abonado a Benaft y Kont Fuel.

34. No obstante, para ello es necesario que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA sea realmente aplicable a una situación como la entrega realizada por Doppler a los primeros compradores checos. A esto se refiere la primera cuestión prejudicial (véase la sección 1). Con la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar, a continuación, si de dicha disposición realmente se desprende que en una cadena de entregas la entrega exenta es aquella en que se produce el transporte en régimen suspensivo (véase la sección 2).

#### ***1. Ámbito de aplicación del artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA (primera cuestión prejudicial)***

35. Con arreglo al artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las entregas de productos sujetos a impuestos especiales «que sean expedidos o transportados con carácter intracomunitario, para sujetos pasivos o personas que no sean sujetos pasivos, *cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes que no sean productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3*, cuando [...] el transporte de estos productos se realice en el régimen suspensivo». El artículo 3, apartado 1, de la Directiva comprende, en particular, a las pequeñas empresas.

36. Es evidente que los primeros compradores checos no son «sujetos pasivos cuyas [demás] adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3». No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 138, apartado 2, letra b), de dicha Directiva es aplicable a los primeros compradores checos, ya que la frase «cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3», en su opinión, se refiere solo a las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, mencionadas inmediatamente antes.

37. Es cierto que la versión checa de la disposición sugiere que sea así. En efecto, en dicha versión se habla de *un* sujeto pasivo y *una* persona que no sea sujeto pasivo, en singular, y la frase posterior «cuyas adquisiciones intracomunitarias» va introducida por un pronombre relativo en singular («*jejíž*»). Por lo tanto, desde el punto de vista gramatical solo se refiere a la persona jurídica que no sea sujeto pasivo, mencionada en último lugar.

38. No obstante, esta parece ser una peculiaridad de la versión checa. La mayor parte de las otras versiones se refieren a sujetos pasivos y personas que no sean sujetos pasivos, de manera que el pronombre relativo empleado a continuación, que a su vez puede referirse también a varias personas, no permite establecer una concordancia gramatical a ninguno de los dos grupos de personas.<sup>10</sup>

39. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio todas las versiones tienen el mismo rango,<sup>11</sup> de modo que el hecho de que una mayoría de versiones lingüísticas utilice una determinada variante no basta para extraer conclusión alguna. En caso de divergencias entre las distintas versiones lingüísticas de un texto de Derecho de la Unión, la norma de que se trate debe interpretarse en función del contexto y la finalidad de la normativa en que se integra.<sup>12</sup>

40. De dicha interpretación se deduce que el artículo 138, apartado 2, letra b), se refiere solo a la entrega intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales para sujetos pasivos y personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas demás adquisiciones intracomunitarias de bienes, *en uno y otro caso*, estén sujetas al artículo 3, apartado 1, de la Directiva. En efecto, la exención de la entrega intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales para sujetos pasivos «normales» se deduce del propio artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA.

41. De una consideración global de la Directiva se desprende que los productos sujetos a impuestos especiales, en principio, en el sistema del IVA deben considerarse «bienes» en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA. De esa premisa parte también el artículo 3, apartado 1, letra b), de esta Directiva, que prevé una excepción a la tributación de las adquisiciones «de bienes [...] distintas de las adquisiciones de [...] productos sujetos a impuestos especiales».

42. Por lo tanto, al estar ya exenta la entrega de «bienes» a sujetos pasivos con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, el apartado 2, letra b), del mismo artículo sería superfluo si se refiriese a la exención de las entregas de productos sujetos a impuestos especiales para sujetos pasivos «normales».

<sup>10</sup> Al menos, las versiones alemana, inglesa, francesa, española, polaca, búlgara, portuguesa e italiana.

<sup>11</sup> Sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), apartado 18; de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartado 36; de 9 de enero de 2003, Givane y otros (C-257/00, EU:C:2003:8), apartado 36, y 20 de noviembre de 2003, Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623), apartado 32.

<sup>12</sup> Sentencias de 26 de abril de 2012, DR y TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244), apartado 45; de 7 de junio de 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406), apartado 36, y de 5 de junio de 2018, Kolev y otros (C-612/15, EU:C:2018:392), apartado 87.



43. Para dar al artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA un contenido normativo que vaya más allá del apartado 1 del mismo artículo (véase su tenor: «además de las entregas contempladas en el apartado 1»), es preciso que se refiera a los sujetos pasivos cuyas demás adquisiciones estén comprendidas en el artículo 3, apartado 1, de esta Directiva. De lo contrario, la exención del artículo 138, apartado 1, no se aplicaría a este grupo, en virtud del artículo 139, apartado 1, párrafo segundo.

44. Por lo tanto, los artículos 138, apartado 1, 139, apartado 1, párrafo segundo, y 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA se hallan en una relación regla-excepción-excepción a la excepción.

45. Con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en principio está exenta la entrega intracomunitaria de bienes para sujetos pasivos en el país de origen. Sin embargo, la exención solo tiene sentido si la adquisición tributa en el país de destino: véase el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de esta Directiva.<sup>13</sup> No obstante, dado que, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva las adquisiciones intracomunitarias de determinados sujetos pasivos y personas que no son sujetos pasivos no están sujetas al IVA, el artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, dispone que la entrega intracomunitaria para ese grupo de personas no está exenta. Por lo tanto, este tipo de entregas sí están sujetas en el país de origen, en contra de lo dispuesto en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva.

46. Otra cosa sucede, en cambio, con la entrega de productos sujetos a impuestos especiales para los destinatarios recién mencionados, que se transporten en régimen suspensivo: su entrega intracomunitaria sí está exenta en el país de origen, como excepción a la excepción, de conformidad con el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA. En consecuencia, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de esta Directiva, la adquisición de dichos bienes tributa en el país de destino.

47. Tal como se desprende del considerando 36 de la Directiva del IVA, el motivo de esta nueva excepción es el propósito de conseguir un cierto sincronismo entre el IVA y los impuestos especiales. En estos casos, mediante la excepción a la excepción el devengo del IVA (al igual que sucede con los impuestos especiales<sup>14</sup>) se produce en el país de destino.

## *2. Relevancia de la disposición para la determinación de la entrega intracomunitaria exenta en el caso de una cadena de entregas (segunda cuestión prejudicial)*

48. De las anteriores consideraciones se deduce que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA no contiene ninguna indicación sobre la imputación del transporte en el régimen suspensivo a una determinada entrega de la cadena, ya que el sentido de la disposición consiste en eximir en el país de origen las entregas intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales, de forma simétrica a la tributación de las adquisiciones en el país de destino con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de esta Directiva.

49. Por lo tanto, la frase «cuando [...] el transporte de estos productos se realice de conformidad con los apartados 4 y 5 del artículo 7 o con el artículo 16 de la Directiva 92/12/CEE», es decir, en régimen suspensivo, no significa que la entrega exenta sea siempre la relacionada con el transporte en régimen suspensivo. Por el contrario, la entrega en régimen suspensivo es un *requisito* adicional para la exención.

<sup>13</sup> A este respecto véase el punto 28 de las presentes conclusiones.

<sup>14</sup> Véase, acto seguido, el punto 50 de las presentes conclusiones.

50. En efecto, en las operaciones transfronterizas con productos sujetos a impuestos especiales el impuesto especial normalmente solo se devenga en el Estado miembro del destinatario (país de destino),<sup>15</sup> cuando un bien en régimen suspensivo entra en el territorio de dicho Estado miembro.<sup>16</sup> De lo contrario, el devengo del impuesto se produciría ya antes, en el territorio del país de origen: véase el artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118. En consecuencia, solo en caso de expedición en régimen suspensivo puede conseguirse el sincronismo entre el IVA y los impuestos especiales que propone el considerando 36.<sup>17</sup>

51. En cambio, si los bienes no se transportan en régimen suspensivo, no es necesaria una nueva exención y se sigue aplicando el régimen del artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA: en tal caso, los impuestos especiales y el IVA se devengan por igual en el país de origen.

52. Por otro lado, el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA no se ocupa especialmente del caso de una cadena de entregas, por lo que no es lógico considerar dicha disposición como una regla sobre la imputación del transporte a una determinada entrega de los productos sujetos a impuestos especiales.

53. En consecuencia, procede responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA solo es aplicable a la entrega de productos sujetos a impuestos especiales a sujetos pasivos cuyas demás adquisiciones no estén sujetas al IVA con arreglo al artículo 3, apartado 1, de esa misma Directiva. El artículo 138, apartado 2, letra b), de dicha Directiva no contiene ninguna disposición, más allá de la exención allí prevista, sobre la imputación del desplazamiento de bienes en régimen suspensivo a una determinada entrega en caso de una cadena transfronteriza de entregas.

### ***B. Sobre la tercera cuestión prejudicial***

54. Por consiguiente, cuál de las entregas de la cadena del procedimiento principal debe considerarse la entrega intracomunitaria exenta es algo que se ha de determinar atendiendo a las reglas generales. Con su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar, en concreto, si el hecho de realizarse en régimen suspensivo es indicio de que el transporte transfronterizo se debe imputar a la entrega de Doppler a los primeros compradores checos, aunque se llevase a cabo utilizando los vehículos de Arex y a costa de esta última.

55. Partiendo de la anterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia, también en el procedimiento principal se ha de considerar que, en el caso de una cadena de entregas con un único desplazamiento de bienes, solo una de las entregas puede calificarse de intracomunitaria y, por tanto, exenta del impuesto.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Por lo tanto, el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, que se ha de considerar simétricamente al artículo 138, apartado 2, letra b), parte del devengo del impuesto en el Estado miembro del destinatario.

<sup>16</sup> Esta situación se regía por el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 92/12, al que se remite el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA.

<sup>17</sup> Respecto a las operaciones entre sujetos pasivos que no están contemplados por el artículo 3, apartado 1, de la Directiva del IVA, es decir, en particular, que no son pequeñas empresas, y cuyas adquisiciones intracomunitarias están sujetas, de cualquier modo, al artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva, esta parte de la premisa de que el transporte transfronterizo normalmente se lleva a cabo en el régimen suspensivo, por lo que no es precisa ninguna normativa especial.

<sup>18</sup> Sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 45, y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 34, y mis conclusiones presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 35.

56. Cuál de las entregas lo sea depende de a qué relación jurídica se haya de imputar el desplazamiento transfronterizo de bienes, puesto que la expedición o transporte transfronterizo del bien es el elemento de hecho que diferencia la entrega intracomunitaria (o la adquisición intracomunitaria<sup>19</sup>) de una entrega interna «normal».<sup>20</sup>

57. Por lo tanto, todas las demás entregas de la cadena de ventas que no presenten este elemento adicional del transporte transfronterizo deben considerarse como entregas internas a efectos del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA. En ese caso, con arreglo al artículo 32 de esta Directiva, el lugar en que se producen todas las entregas anteriores a la entrega intracomunitaria exenta se sitúa en el país de origen y, el de las posteriores, en el país de destino.<sup>21</sup>

### *1. Imputación del transporte transfronterizo a una entrega de la cadena de ventas*

58. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la imputación del transporte intracomunitario a una entrega de una cadena de ventas depende de una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso.<sup>22</sup>

59. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que carece de pertinencia la cuestión de quién es el propietario de los bienes a efectos del Derecho nacional durante el transporte, o quién dispone del poder de disposición sobre los bienes.<sup>23</sup> Asimismo, el Tribunal de Justicia ha resuelto que el mero hecho de que los bienes ya hayan sido revendidos no permite concluir que el transporte se deba imputar a la entrega inmediatamente posterior.<sup>24</sup> En efecto, el mero hecho de la reventa es irrelevante para la imputación del desplazamiento de los bienes a una de las entregas.

60. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se debe tener en cuenta quién o por cuenta de quién se realiza el transporte.<sup>25</sup> Dicho de forma más precisa, quién asume el riesgo de la eventual pérdida del bien durante el transporte.

61. Conforme a dicha jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha resuelto, en diversos asuntos relativos a una cadena de ventas de dos eslabones (primer vendedor, intermediario y adquirente final), que el transporte ya no se puede imputar a la «primera» entrega si el poder de disponer como propietario del bien se transmite al adquirente final, es decir, al destinatario de la «segunda» entrega, antes incluso del transporte.<sup>26</sup>

19 La entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria tienen idénticos requisitos de hecho, ya que se trata de una misma operación económica: véanse el punto 32 y la nota 9 de las presentes conclusiones.

20 Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 37, y mis conclusiones presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 41.

21 Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), apartado 50.

22 Sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 27; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 32; de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 35, y de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), apartado 32, y mis conclusiones presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 56.

23 No cabe duda de que, por ejemplo, aunque un expedidor dispone del poder efectivo de disposición sobre los bienes, no actúa en calidad de proveedor, sino como transportista para el proveedor que interviene en la operación. Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 40.

24 Sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 36 y 37.

25 Sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 40.

26 Los asuntos resueltos hasta ahora han versado siempre sobre cadenas de solamente dos entregas consecutivas; véanse las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 33; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 34, y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 36.

62. Quien ya disponga del bien «como un propietario»<sup>27</sup> normalmente será también quien asuma el riesgo de su eventual pérdida, puesto que el derecho a disponer de un objeto a su arbitrio, inclusive a destruirlo o a consumirlo, es una expresión típica de las facultades del propietario.<sup>28</sup> El reverso de este derecho consiste precisamente también en que el propietario asume el riesgo de la eventual destrucción del bien. Por lo tanto, cabe suponer que aquel que ha de asumir el riesgo de la eventual pérdida posee también la facultad de disponer del bien como un propietario.

63. Esto es así con independencia de quién realice materialmente el transporte en estos casos (en los asuntos resueltos, normalmente fue realizado por el intermediario)<sup>29</sup> y de cómo se haya de calificar jurídicamente la relación de quien posee el poder de disposición<sup>30</sup> (es decir, si ya es propietario o si simplemente tiene un derecho a la transmisión de la propiedad).

64. Por lo tanto, en los asuntos resueltos hasta la fecha el transporte se había de imputar a la entrega en que interviniese el destinatario que asumía el riesgo de una eventual pérdida del bien durante el transporte (en la medida en que así lo hubiese determinado el órgano jurisdiccional nacional).

65. Esto significa para el procedimiento principal que lo determinante es si durante el transporte transfronterizo del combustible Arex ya había obtenido el poder de disposición sobre este en el sentido de que asumía el riesgo de su eventual pérdida. No habría sido así si durante el transporte transfronterizo (es decir, desde la refinería hasta el despacho a libre práctica en la República Checa) hubiese actuado como mero expedidor.<sup>31</sup>

66. En cualquier caso, la resolución definitiva de esta cuestión corresponde al órgano jurisdiccional remitente.<sup>32</sup>

## *2. Relevancia del transporte del combustible en el régimen suspensivo*

67. De la motivación de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera que el transporte a través de la frontera en régimen suspensivo (aunque se llevase a cabo en los vehículos de Arex y a costa de esta empresa) solo se puede imputar a la primera operación entre Doppler y los primeros compradores checos, ya que solo en dicha situación se cumplen los requisitos de ese tipo de transporte. En efecto, con arreglo a la Directiva 2008/118 se trata de un tipo de transporte reservado a los depositarios y expedidores registrados y solo puede dirigirse a destinatarios registrados (como Garantrans).

68. Por lo tanto, Arex no puede haber transportado por sí misma el combustible en régimen suspensivo a un lugar libremente elegido, sino que normalmente es el destinatario registrado quien designa un lugar tras la frontera, en el cual se despachan a libre práctica los productos sujetos a impuestos especiales. Solo entonces es posible el transporte por parte de otras personas distintas de las mencionadas en la Directiva 2008/118.

<sup>27</sup> Este es el elemento de hecho que requiere el concepto de entrega o adquisición intracomunitaria (véanse los artículos 14, apartado 1, y 20, apartado 1, de la Directiva del IVA), pero no la condición jurídica de propietario. Véanse al respecto las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61), apartados 7 y 8, y de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), apartado 32.

<sup>28</sup> Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 58.

<sup>29</sup> El transportista o expedidor no tiene el poder de disponer del bien como un propietario: véanse las sentencias de 3 de junio de 2010, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 25, y de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 88.

<sup>30</sup> En ese sentido, sentencias de 3 de junio de 2010, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 24, y de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 86.

<sup>31</sup> Véase la sentencia de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 89.

<sup>32</sup> Véanse, en este sentido, también las sentencias de 16 de diciembre de 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 45, y de 27 de septiembre de 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 37.

69. El transporte en régimen suspensivo puede ser una circunstancia que deba tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional en su decisión de imputación. En efecto, conforme al considerando 36 de la Directiva del IVA, se pretende conseguir un sincronismo entre el gravamen del IVA y de los impuestos especiales. Sin embargo, al contrario de lo que opina el órgano jurisdiccional remitente, de ahí no se deduce que el devengo del impuesto especial en una determinada persona determine necesariamente también la existencia de una entrega exenta a dicha persona. Así lo ha subrayado también la Comisión en la vista oral.

70. Como ya ha declarado a este respecto el Tribunal de Justicia, el hecho imponible del IVA, en virtud del cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, es la entrega o importación de la mercancía, y no la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía.<sup>33</sup> Además, en contra de tal vinculación cabe aducir también la diferente concepción del IVA como impuesto que grava todas las fases de la cadena de suministro y el impuesto especial como impuesto que se devenga una sola vez.

71. Por lo tanto, el transporte en régimen suspensivo solo es determinante para la decisión de imputación si tiene efectos para la asunción del riesgo entre las partes durante el transporte.

72. Así pues, si el órgano jurisdiccional nacional llega a la conclusión de que Doppler asumió el riesgo de la eventual pérdida durante el transporte en régimen suspensivo, el transporte (que, en consecuencia, habría sido efectuado por Arex como mero expedidor) se habría de imputar a la primera entrega.

73. En mi opinión,<sup>34</sup> de la asunción del riesgo se deduce también el papel de cada interviniente en una cadena de entregas, puesto que existe una presunción de hecho de que *quien entrega un bien a otro* y asume el riesgo de la eventual pérdida de dicho bien durante la entrega actúa también como proveedor. Por lo tanto, su entrega debe ser la entrega intracomunitaria exenta.

74. Esta presunción es válida tanto para las entregas intracomunitarias bilaterales («normales») como para las operaciones en cadena.<sup>35</sup> Obviamente, también puede haber casos (tanto en una relación bilateral como en una operación en cadena) en que el destinatario del bien asuma el riesgo durante el transporte. Sin embargo, en una operación en cadena dicho destinatario necesariamente ha de situarse siempre al final de la cadena (pues, de lo contrario, actuaría como proveedor). Pero si el destinatario se sitúa al final de la cadena de entregas, no cabe ninguna duda de a qué relación jurídica (la última) se ha de imputar el transporte.

75. Por lo tanto, si el primer comprador asume el riesgo de la eventual pérdida durante el transporte, se puede considerar que su entrega está exenta. En cambio, en el caso de que el riesgo lo asuma la otra parte del contrato, la existencia de una entrega intracomunitaria exenta dependerá de si se trata de una operación en cadena.

33 Sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), apartado 41.

34 Véase el punto 62 de las presentes conclusiones.

35 En principio, el riesgo de la eventual pérdida solo se transmite al destinatario en el momento en que este puede disponer del bien. Puede ser diferente cuando el destinatario desee que el bien sea enviado a un lugar concreto.



76. Para ello, tal como ha señalado ya el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia, el primer vendedor debe estar informado de que su adquirente ya ha revendido el bien.<sup>36</sup> De lo contrario, aunque él mismo no asuma el riesgo del transporte, cabe presumir que para él la operación está exenta, pues en una relación bilateral el destinatario también puede asumir el riesgo sin que por ello deje de ser una entrega intracomunitaria exenta.<sup>37</sup>

77. Sin embargo, si está informado de que se trata de una operación en cadena, el hecho de que sea otro quien asume el riesgo de la eventual pérdida del bien puede llevarle a la conclusión de que dicha persona entrega el bien en calidad de proveedor con carácter transfronterizo y, por tanto, con exención del impuesto. En consecuencia, su entrega sí tributa.

### 3. Riesgo asumido por un intermediario

78. Si, por el contrario, el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que los primeros compradores checos asumieron el riesgo de la eventual pérdida del bien durante el transporte en régimen suspensivo, sería la segunda entrega (la de los primeros compradores checos a los siguientes eslabones de la cadena) la que se habría de considerar exenta.<sup>38</sup>

79. En efecto, de las consideraciones precedentes se deduce también que la transmisión del poder de disposición al adquirente final constituye solo el último momento posible después del cual un transporte posterior ya no puede imputarse a ninguna de las entregas previas.

80. Ciertamente, no se puede descartar en modo alguno que el transporte en una adquisición intracomunitaria suceda antes en el tiempo que la transmisión del poder de disposición. Esto es incluso lo más frecuente fuera de las operaciones en cadena: en una entrega transfronteriza ordinaria, por lo general el destinatario no obtiene la facultad de disponer del bien como un propietario hasta que le es entregado efectivamente el bien. Sin embargo, es evidente que en ese caso recibe una entrega exenta.

81. A este respecto, no resulta convincente la conclusión *a contrario* extraída por el Tribunal de Justicia en una única resolución en el sentido de que, si el poder de disposición solo se transmite al adquirente final en el país de destino, la entrega exenta en una cadena de dos eslabones ha de ser la «primera».<sup>39</sup> Así se pone de manifiesto también en el ejemplo de las cadenas de ventas con más de dos entregas, como la del procedimiento principal: si el poder de disposición solo se le transmite al adquirente final en el país de destino, antes de ello se produce toda una serie de entregas diferentes, entre las cuales sigue siendo necesaria una decisión sobre la imputación. En consecuencia, de este solo hecho (la transmisión del poder de disposición al adquirente final en el país de destino) no se puede extraer ninguna conclusión sobre a cuál de las entregas anteriores a esa transmisión se ha de imputar el desplazamiento de bienes. Por el contrario, en todo caso se ha de determinar quién asume el riesgo de la eventual pérdida del bien durante el transporte.

36 Véanse las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartados 34 y 35; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 35, y de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 44.

37 En cuanto al primer comprador, por razones de seguridad jurídica es preciso proteger la confianza en la información de su proveedor, de manera que no se le puede exigir a él el pago del impuesto. Sin embargo, la consecuencia no es que su entrega se convierte efectivamente en una entrega intracomunitaria exenta: véase la sentencia de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), apartado 37. En el caso sobre el que versaba la sentencia Kreuzmayr se trataba tan solo de la protección de la confianza legítima de las partes de la segunda entrega. En dicho asunto se denegó correctamente tal protección, pues para las partes de la segunda entrega era evidente que uno de ellos había asumido el riesgo del transporte de los bienes: véase la sentencia de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), apartado 36.

38 Por lo tanto, en tales circunstancias, pese a que en el transporte realizado por Arex efectivamente se cruzó la frontera, no existiría una adquisición intracomunitaria. Sin embargo, tal como señalé ya en otra ocasión, no es decisivo para el establecimiento de la entrega intracomunitaria exenta qué lugar fue efectivamente el punto de partida del desplazamiento del transporte: véanse mis conclusiones presentadas en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 40.

39 Véase la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 45.

## V. Conclusión

82. En resumen, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa):

- «1) El artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112/CE solo es aplicable a la entrega de productos sujetos a impuestos especiales para sujetos pasivos cuyas demás adquisiciones no estén sujetas al IVA con arreglo al artículo 3, apartado 1, de esa misma Directiva. El artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112 no contiene ninguna disposición, más allá de la exención que prevé, sobre la imputación del desplazamiento de bienes en régimen suspensivo a una determinada entrega en caso de una cadena transfronteriza de entregas.
- 2) Para imputar un único desplazamiento transfronterizo de bienes a una entrega concreta de una cadena de entregas es determinante quién asume el riesgo de la eventual pérdida del bien durante su transporte a otro eslabón de dicha cadena.»