



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 18 de junio de 2020\*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 33 — Determinación del lugar de realización del hecho imponible — Entrega de bienes con transporte — Entrega de bienes expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta — Reglamento (UE) n.º 904/2010 — Artículos 7, 13 y 28 a 30 — Cooperación entre los Estados miembros — Intercambio de información»

En el asunto C-276/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 1 de marzo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de abril de 2018, en el procedimiento entre

**KrakVet Marek Batko sp.k.**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič y C. Lycourgos, Jueces;

Abogada General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. R. Šereš, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de junio de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KrakVet Marek Batko sp.k., por los Sres. P. Jalsovszky, T. Fehér y Á. Fischer, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y por las Sras. M. Tátrai y Zs. Wagner, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlácil y O. Serdula, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: húngaro.

- en nombre de Irlanda, por el Sr. A. Joyce y la Sra. J. Quaney, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. N. Travers, SC;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. De Socio, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon y la Sra. Z. Lavery, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė y por el Sr. L. Havas, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de febrero de 2020,

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en particular del artículo 33 de esta última, así como de los artículos 7, 13 y 28 a 30 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 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).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre KrakVet Marek Batko sp.k. (en lo sucesivo, «KrakVet»), una sociedad polaca, y el Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por la venta de productos a través del sitio web de esa sociedad a adquirentes que residen en Hungría.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

##### *Directiva 2006/112*

- 3 Los considerandos 17, 61 y 62 de la Directiva 2006/112 enuncian lo siguiente:  
«(17) La determinación del lugar de los hechos imponible puede provocar conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios. 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.

[...]

- (61) Es esencial garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA. Para lograr este objetivo, conviene adoptar medidas de aplicación.
- (62) 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 imposables.»
- 4 El título V de esta Directiva, bajo la rúbrica «Lugar de realización del hecho imponible», contiene un capítulo 1 titulado, a su vez, «Lugar de entrega de los bienes», que incluye una sección 2 relativa a las «Entregas de bienes con transporte». En esa sección se encuentran, en particular, los artículos 32 y 33 de la citada Directiva.
- 5 El artículo 32 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:
- «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.
- [...]»
- 6 El artículo 33, apartado 1, de esta Directiva dispone lo siguiente:
- «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.»

*Reglamento n.º 904/2010*

- 7 Los considerandos 5, 7 y 8 del Reglamento n.º 904/2010 enuncian lo siguiente:
- «(5) 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.
- [...]

- (7) 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.
- (8) El control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas impondibles 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.»

8 El artículo 1, apartado 1, de este Reglamento tiene el siguiente tenor:

«El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, 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. Determina, en particular, las normas y procedimientos que permiten a los Estados miembros recoger e intercambiar, por vía electrónica, dicha información.»

9 En el capítulo II del citado Reglamento, bajo la rúbrica «Intercambio de información previa solicitud», la sección 1, titulada «Solicitud de información y de investigaciones administrativas», incluye el artículo 7, que establece lo siguiente:

«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.

[...]»

10 En el capítulo III del Reglamento n.º 904/2010, bajo la rúbrica «Intercambio de información sin solicitud previa», el artículo 13 tiene el siguiente tenor:

«1. 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;

- b) cuando un Estado miembro tenga motivos para creer que se ha cometido o puede haberse cometido una infracción de la legislación sobre el IVA en otro Estado miembro;
- c) cuando exista un riesgo de pérdidas de ingresos fiscales en el otro Estado miembro.
2. El intercambio de información sin solicitud previa será automático, de acuerdo con el artículo 14, o espontáneo, de acuerdo con el artículo 15.
3. La información se transmitirá por medio de formularios normalizados aprobados según el procedimiento contemplado en el artículo 58, apartado 2.»
- 11 En el capítulo VII de dicho Reglamento, el artículo 28 establece lo siguiente:
- «1. Por acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida, y de conformidad con las modalidades establecidas por esta última, funcionarios autorizados por la autoridad requirente podrán estar presentes, a fin de intercambiar la información a que se refiere el artículo 1, en las oficinas de las autoridades administrativas del Estado miembro requerido, o en cualquier otro lugar, donde dichas autoridades desempeñen sus funciones. Cuando la información solicitada figure en documentos a los que tengan acceso los funcionarios de la autoridad requerida, deberán facilitarse a los funcionarios de la autoridad requirente copias de los mismos.
2. Por acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida, y de conformidad con las modalidades establecidas por esta última, podrán estar presentes en las investigaciones administrativas llevadas a cabo en el territorio del Estado miembro requerido funcionarios autorizados por la autoridad requirente a fin de intercambiar la información a que se refiere el artículo 1. Serán exclusivamente los funcionarios de la autoridad requerida quienes realicen las investigaciones administrativas. Los funcionarios de la autoridad requirente no ejercerán la facultad de control que se reconoce a los funcionarios de la autoridad requerida. Sin embargo, podrán tener acceso a los mismos locales y documentos que estos últimos, por mediación de los funcionarios de la autoridad requerida y únicamente a efectos de la investigación administrativa en curso.
3. Los funcionarios de la autoridad requirente personados en otro Estado miembro en aplicación de los apartados 1 y 2 deberán poder presentar en todo momento un mandato escrito en el que consten su identidad y su condición oficial.»
- 12 En el capítulo VIII del Reglamento n.º 904/2010, bajo la rúbrica «Controles simultáneos», figuran sus artículos 29 y 30.
- 13 El artículo 29 de dicho Reglamento tiene el siguiente tenor:
- «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.»
- 14 En virtud del artículo 30 del mismo Reglamento:
- «1. Un Estado miembro identificará de manera independiente a los sujetos pasivos que tiene la intención de proponer para que sean objeto de control simultáneo. La autoridad competente de dicho Estado miembro informará a las autoridades competentes de los otros Estados miembros afectados por los expedientes para los que propone un control simultáneo. Justificará su elección, en la medida de lo posible, proporcionando la información que determinó su decisión. Especificará el período durante el cual deberían llevarse a cabo esos controles.

2. La autoridad competente del Estado miembro que reciba la propuesta para un control simultáneo confirmará a la autoridad homóloga su aceptación o le comunicará su denegación motivada, en principio en el plazo de dos semanas a partir de la recepción de la propuesta pero dentro del plazo de un mes a más tardar.

3. Cada una de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados designará a un representante que será responsable de dirigir y coordinar el control.»

*Directiva (UE) 2017/2455*

- 15 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), establece, en su artículo 2, titulado «Modificaciones de la Directiva 2006/112/CE con efectos a partir del 1 de enero de 2021»:

«La Directiva 2006/112/CE 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 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 3, apartado 1, 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.

[...]”

[...]

3) El artículo 33 se sustituye por el texto siguiente:

“Artículo 33

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;
- b) el lugar de entrega de las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países a un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, 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;



- c) el lugar de entrega de las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países al Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente se considerará situado en dicho Estado miembro siempre que se declare el IVA sobre dichas mercancías en el marco del régimen especial del título XII, capítulo 6, sección 4.”

[...]»

### ***Derecho húngaro***

- 16 El artículo 2 de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII de 2007 del impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«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;

[...]».

- 17 En virtud del artículo 25 de la Ley del IVA:

«En los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados, el lugar de la entrega se considerará aquel en el que los bienes se hallen en el momento de la entrega».

- 18 El artículo 29, apartado 1, de la Ley del IVA tiene el siguiente tenor:

«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, el lugar de la entrega de los bienes se considerará aquel en el que los bienes se hallen en el momento de la llegada de la expedición o el transporte con destino al adquirente, con 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) se efectúe para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo; y
- b) que los bienes entregados no sean:
- ba) medios de transporte nuevos o
  - bb) bienes objeto de instalación o montaje, con o sin prueba de puesta en funcionamiento.

[...]»

- 19 El artículo 82, apartado 1, de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

«El importe del impuesto será el 27 % de la base imponible.»

20 El artículo 2, apartado 1, de az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003 de procedimiento general tributario), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de procedimiento general tributario»), establece:

«En la relación jurídico-tributaria los derechos se ejercerán conforme a su finalidad. A efectos de la aplicación de las leyes tributarias no tendrá la consideración de ejercicio de los derechos conforme a su finalidad aquel contrato u otro negocio jurídico que pretenda eludir disposiciones comprendidas en las leyes tributarias.»

21 En virtud del artículo 6, apartado 1, de la Ley de procedimiento general tributario:

«Será contribuyente o sujeto pasivo la persona en la que, conforme a la presente ley o a la ley por la que se establece un impuesto o una ayuda con cargo al presupuesto, recae la obligación tributaria o la obligación de pago del impuesto.»

22 A tenor del artículo 86, apartado 1, de la citada Ley:

«A fin de evitar la pérdida de ingresos fiscales así como las solicitudes indebidas de devoluciones de impuestos y de ayudas con cargo al presupuesto, la Administración tributaria efectuará periódicamente controles a los sujetos pasivos y a otras personas que intervengan en la tributación. Tales controles tendrán por objeto comprobar el cumplimiento de las obligaciones impuestas por las leyes tributarias y por las demás normas jurídicas. Cuando realice un control, la Administración tributaria aflorará y demostrará los hechos, circunstancias e información que sirvan de base para apreciar la existencia de una infracción o de un fraude de ley, así como para incoar el correspondiente procedimiento administrativo.»

23 El artículo 95, apartado 1, de esa Ley establece lo siguiente:

«La Administración tributaria llevará a cabo el control examinando los documentos, justificantes, libros, registros —incluso los datos almacenados en formato electrónico—, así como los programas y sistemas informáticos utilizados por el sujeto pasivo para la contabilidad, registro y tratamiento de los justificantes, y los cálculos y demás hechos, datos y circunstancias que resulten necesarios para determinar el importe que sirve de base al impuesto o a la ayuda con cargo al presupuesto.»

24 En virtud del artículo 170, apartado 1, de la Ley de procedimiento general tributario:

«La imposición de una multa tributaria procederá cuando la cantidad ingresada haya sido inferior al importe adeudado por el impuesto. Salvo disposición en 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 en la diferencia con respecto al importe adeudado ha mediado ocultación de ingresos o falsificación o destrucción de pruebas, de libros de contabilidad o de registros. [...]»

25 El artículo 178, apartado 3, de la referida Ley dispone lo siguiente:

«[...] se entenderá por:

“diferencia tributaria”: la diferencia entre el importe declarado (notificado) del impuesto o de la ayuda con cargo al presupuesto, no declarado (no notificado), o deducido o exigido sobre la base de una declaración (notificación) y el determinado posteriormente por la Administración tributaria, excluido el saldo que pueda diferirse a los ejercicios siguientes.»



## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 26 KrakVet es una sociedad establecida en Polonia. Carece de oficina y de almacenes en Hungría y las autoridades tributarias húngaras no cuestionan que no dispone de establecimiento a efectos del IVA.
- 27 Su actividad consiste en la venta de productos para animales, que comercializa, en particular, mediante su sitio web con la siguiente dirección: [www.zoofast.hu](http://www.zoofast.hu). A través de ese sitio web contaba con varios clientes en Hungría.
- 28 En el año 2012 ofrecía, en el referido sitio web, la posibilidad de que los adquirentes celebraran un contrato con una sociedad de transporte establecida en Polonia, con el fin de hacerles llegar los productos comercializados, sin que ella misma fuera parte en dicho contrato. Sin embargo, los adquirentes podían, además de retirar directamente en el almacén de KrakVet los productos comprados, elegir libremente un transportista distinto del recomendado. Por otra parte, KrakVet encargaba a esa sociedad de transporte la satisfacción de algunas de sus propias necesidades logísticas.
- 29 En su caso, los productos de que se trata eran transportados por dicha sociedad de transporte hasta los almacenes de dos sociedades de mensajería establecidas en Hungría, las cuales a continuación los distribuían a los clientes húngaros. El precio de los productos comprados se pagaba en el momento de la entrega, ante el servicio de mensajería, o mediante transferencia previa a una cuenta bancaria.
- 30 Al dudar sobre el Estado miembro competente para percibir el IVA correspondiente a sus actividades, KrakVet pidió a la Administración tributaria de su lugar de establecimiento que se pronunciara al respecto. Mediante resolución fiscal previa, la Administración tributaria polaca consideró que el lugar de realización de las operaciones KrakVet se situaba en Polonia y que esta sociedad debía pagar el IVA en ese Estado miembro.
- 31 La autoridad tributaria húngara de primer grado sometió a KrakVet a un control fiscal destinado a verificar *a posteriori* las declaraciones del IVA correspondientes al año 2012. En ese control, dicha autoridad tributaria atribuyó un número de identificación fiscal técnico a la citada sociedad como sujeto pasivo.
- 32 Debido a la escasez de información sobre KrakVet y sobre su *modus operandi* desde el punto de vista fiscal, la autoridad tributaria húngara de primer grado no era capaz de determinar si dicha sociedad estaba establecida en Hungría a efectos del IVA. Por ello efectuó verificaciones en relación con la actividad ejercida por la citada sociedad.
- 33 En el marco de ese procedimiento administrativo en materia tributaria, la autoridad tributaria húngara de primer grado interrogó a las autoridades tributarias polacas en virtud de las normas de cooperación establecidas por el Derecho de la Unión en la materia.
- 34 Mediante resolución de 16 de agosto de 2016, la autoridad tributaria húngara de primer grado exigió a KrakVet el pago de una diferencia tributaria en concepto de IVA, de una multa y de intereses de demora, así como de una multa por el incumplimiento de sus obligaciones de registro ante la Administración tributaria húngara.
- 35 KrakVet impugnó esta resolución ante la demandada en el litigio principal, que actuó como autoridad tributaria de segundo grado y confirmó la resolución de la autoridad tributaria húngara de primer grado mediante resolución de 23 de enero de 2017. KrakVet impugnó esta última resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

- 36 Este último considera que la resolución del litigio principal depende, por una parte, del alcance de la obligación de cooperación entre las autoridades de los Estados miembros, en virtud del Reglamento n.º 904/2010, y, por otra parte, de la interpretación del concepto de bienes expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta», en el sentido del artículo 33 de la Directiva 2006/112.
- 37 En particular, tal órgano jurisdiccional se pregunta sobre la posibilidad de que la Administración tributaria húngara, habida cuenta del principio de neutralidad fiscal y del objetivo de evitar la doble imposición, adopte una postura distinta de la de la Administración tributaria polaca. En su caso, considera necesario que se precisen, por un lado, las exigencias derivadas de la obligación de cooperación entre las autoridades tributarias de los Estados miembros en cuanto a la determinación del lugar de entrega de los bienes de que se trata en el litigio principal y, por otra parte, los requisitos del eventual derecho a la devolución del IVA indebidamente pagado.
- 38 También considera preciso que se aclare si las operaciones de que se trata en el litigio principal están comprendidas en el ámbito del artículo 33 de la Directiva 2006/112, lo que tendría como consecuencia que el lugar de la entrega se considerara situado en el Estado miembro en el que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte destinado al adquirente. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre las posibles implicaciones para tal interpretación de las modificaciones del Derecho de la Unión que entrarán en vigor el 1 de enero de 2021, conforme a la Directiva 2017/2455, en virtud de las cuales el transporte efectuado por cuenta del vendedor también cubre los casos en los que el transporte o la expedición de los bienes se efectúe indirectamente por cuenta del vendedor.
- 39 Por otra parte, la situación controvertida en el litigio principal plantea la cuestión de si, a la vista de las circunstancias que concurren en ella, la práctica de KrakVet podría considerarse abusiva.
- 40 Dadas estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Deben interpretarse los objetivos de la Directiva [2006/112], 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 [n.º 904/2010], en especial los considerandos 5, 7 y 8 y los artículos 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 [de la Unión], ¿puede la administración tributaria de un Estado miembro, teniendo en cuenta la Directiva [2006/112], y el Derecho de la Unión, determinar unilateralmente la obligación tributaria, sin tomar en consideración que la administración tributaria de otro Estado 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 [2006/112] 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 [2006/112], 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 [2006/112], 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 [2006/112], 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 [2006/112] 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:

- a) la empresa logística que lleva a cabo el transporte está vinculada al sujeto pasivo y le presta otros servicios, independientes del transporte,
- b) 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?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera***

41 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 así como los artículos 7, 13 y 28 a 30 del Reglamento n.º 904/2010 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades tributarias de un Estado miembro puedan, unilateralmente, someter operaciones a un tratamiento fiscal en materia de IVA distinto de aquel en virtud del cual ya han sido gravadas en otro Estado miembro.

- 42 Procede recordar que el título V de la Directiva 2006/112 contiene disposiciones relativas a la determinación del lugar de realización del hecho imponible, cuyo objetivo consiste, conforme, en particular, a sus considerandos 17 a 62, en evitar los conflictos de competencia que pueden dar lugar tanto a casos de doble imposición como a la no imposición de ingresos (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, apartado 43).
- 43 A este respecto, procede señalar que, conforme a sus considerandos 5 y 7, el Reglamento n.º 904/2010 tiene como finalidad, mediante el establecimiento de un sistema común de cooperación entre los Estados miembros, en particular respecto al intercambio de información, contribuir a garantizar que el IVA se aplique correctamente, en particular por lo que respecta a las actividades ejercidas en el territorio de uno de ellos, pero cuyo IVA se adeuda en otro Estado miembro. Pues bien, tal como el legislador de la Unión reconoció en el considerando 8 del citado Reglamento, 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.
- 44 De este modo, dicho Reglamento, conforme a su artículo 1, apartado 1, establece las condiciones en que las autoridades nacionales competentes, en los Estados miembros, de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión con el fin de garantizar el respeto de esta legislación, para lo cual 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 del IVA.
- 45 A este respecto, los artículos 7 y 13 del Reglamento n.º 904/2010 se refieren, conforme a la rúbrica de los capítulos II y III de este último en los que respectivamente se insertan, al intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros, ya sea a raíz de una solicitud dirigida por una de ellas, ya sea sin solicitud previa. El artículo 28 del citado Reglamento versa, según se desprende de la rúbrica del capítulo VII en el que se halla inserto, sobre la presencia de los funcionarios autorizados por la autoridad requirente en las oficinas administrativas del Estado miembro requerido y sobre su participación en las investigaciones administrativas efectuadas en el territorio de ese Estado miembro. Por otra parte, los artículos 29 y 30 de dicho Reglamento se refieren, conforme a la rúbrica del capítulo VIII de este último en el que están incluidos, a los controles simultáneos a los que los Estados miembros pueden convenir en proceder.
- 46 En consecuencia, el Reglamento n.º 904/2010 permite el establecimiento de un sistema común de cooperación a través del cual la Administración tributaria de un Estado miembro puede dirigir una solicitud a la Autoridad tributaria de otro Estado miembro, en particular cuando, habida cuenta del deber de cooperar para contribuir a garantizar que el IVA se aplique correctamente, enunciado en el considerando 7 del citado Reglamento, tal solicitud puede resultar oportuna o incluso necesaria (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 57).
- 47 Así puede suceder, en particular, cuando la administración tributaria de un Estado miembro sepa o deba saber razonablemente que la administración tributaria de otro Estado miembro dispone de información útil o incluso indispensable para determinar si el IVA es exigible en el primer Estado miembro (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 58).
- 48 Sin embargo, procede señalar que el Reglamento n.º 904/2010 se limita a permitir una cooperación administrativa con fines de intercambio de la información que puede ser necesaria para las autoridades tributarias de los Estados miembros. Por tanto, este Reglamento no regula la competencia

de esas autoridades para, a la vista de tal información, proceder a calificar las operaciones de que se trata desde el punto de vista de la Directiva 2006/112 (véase, por analogía, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartados 62 y 63 y jurisprudencia citada).

- 49 De ello se deduce que el Reglamento n.º 904/2010 no impone a las autoridades tributarias de dos Estados miembros ni la obligación de cooperar con el fin de alcanzar una solución común en cuanto al tratamiento de una operación a efectos del IVA ni la exigencia de que las autoridades tributarias de un Estado miembro queden vinculadas por la calificación dada a esa operación por sus homólogas de otro Estado miembro.
- 50 Por lo demás, cabe precisar que la aplicación correcta de la Directiva 2006/112 permite evitar la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal, alcanzando con ello los objetivos recordados en el apartado 42 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartado 43). Por tanto, la existencia, en uno o varios Estados miembros, de enfoques diferentes del que prevalece en el Estado miembro de que se trata no puede, en ningún caso, llevar a una aplicación errónea de las disposiciones de esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de julio de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, apartado 65).
- 51 Cuando comprueben que una misma operación es objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, los tribunales de un Estado miembro que conozcan de un litigio que plantee cuestiones que versan sobre una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que precisan una decisión por su parte tienen la facultad y, en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia (sentencia de 5 de julio de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, apartados 64 y 66).
- 52 En consecuencia, si ocurre, en su caso, a raíz de una resolución del Tribunal de Justicia recaída en un procedimiento prejudicial, que el IVA ya ha sido indebidamente pagado en un Estado miembro, debe señalarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro de que se trata está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión. La solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que, según reiterada jurisprudencia, tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada).
- 53 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a tercera que la Directiva 2006/112 así como los artículos 7, 13 y 28 a 30 del Reglamento n.º 904/2010 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que las autoridades tributarias de un Estado miembro puedan, unilateralmente, someter operaciones a un tratamiento fiscal en materia de IVA distinto de aquel en virtud del cual ya fueron gravadas en otro Estado miembro.

### ***Sobre la cuarta cuestión prejudicial***

- 54 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 33 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando los bienes vendidos por un proveedor establecido en un Estado miembro a adquirentes que residen en otro



Estado miembro son transportados a estos últimos por una sociedad recomendada por dicho proveedor, pero con la que los adquirentes tienen libertad para contratar ese transporte, tales bienes deben considerarse expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta».

- 55 Con carácter preliminar, procede señalar que el artículo 2 de la Directiva 2017/2455 dispone que los bienes se expiden o transportan por el proveedor o por su cuenta también en el caso de que el proveedor intervenga indirectamente en el transporte o en la expedición de los bienes.
- 56 Sin embargo, tanto de la rúbrica como del tenor de esta disposición se desprende que la modificación de la Directiva 2006/112 que establece no surtirá efectos hasta el 1 de enero de 2021.
- 57 Por lo tanto, dado que esta modificación no es aplicable *ratione temporis* al litigio principal, no procede tener en cuenta el criterio relativo a la intervención indirecta del proveedor para determinar las condiciones en las que los bienes deben considerarse expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta», en el sentido del artículo 33 de dicha Directiva.
- 58 Hecha esta precisión, cabe señalar que, en virtud del artículo 32 de la citada Directiva, en los supuestos en los 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.
- 59 Sin embargo, como excepción a ese artículo, el artículo 33 de la misma Directiva establece que 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, si concurren determinadas condiciones enumeradas en esta disposición, 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.
- 60 A este respecto, el artículo 33 de la Directiva 2006/112, si bien constituye una excepción a su artículo 32, pretende garantizar que, conforme a la lógica que subyace en las disposiciones de esta Directiva relativas al lugar de las entregas de bienes, la imposición se efectúa en la medida de lo posible en el lugar en el que se consumen los bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 61 Para determinar lo que procede entender por expedición o entrega «por el proveedor o por su cuenta», en el sentido del artículo 33 de esta Directiva, cabe recordar que la consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 62 Habida cuenta de esta realidad económica y mercantil y tal como la Abogada General señaló en el punto 102 de sus conclusiones, los bienes son expedidos o transportados por cuenta del proveedor si es el proveedor, y no el adquirente, quién toma efectivamente las decisiones que determinan el modo en que estos bienes deben ser expedidos o transportados.
- 63 Por lo tanto, procede considerar que una entrega de bienes está comprendida en el ámbito del artículo 33 de la Directiva 2006/112 cuando el papel del proveedor es preponderante por lo que respecta a la iniciativa y a la organización de las etapas esenciales de la expedición o del transporte de los bienes.
- 64 Si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si así sucede en el litigio principal, teniendo en cuenta todos los elementos del mismo, el Tribunal de Justicia considera pertinente proporcionarle las siguientes pautas al efecto.



- 65 De la información transmitida por el órgano jurisdiccional remitente resulta que la demandante en el litigio principal alega, en particular, que no puede considerarse que los bienes en cuestión fueran expedidos o transportados por su cuenta pues, aunque ella recomendaba una sociedad de transporte a los adquirentes que compraban de ella los bienes, eran tales adquirentes quienes otorgaban un mandato a esa sociedad de transporte mediante un contrato en el que ella no era parte.
- 66 Por lo que respecta al valor de las estipulaciones contractuales a la hora de calificar una operación como sujeta al impuesto, procede recordar que, en la medida en que la situación contractual refleja normalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones, las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento que debe tomarse en consideración (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 43).
- 67 Sin embargo, puede ocurrir que, a veces, determinadas estipulaciones contractuales no reflejen totalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones (sentencia de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 44).
- 68 En el caso de autos, no puede considerarse que las estipulaciones contractuales del litigio principal reflejen la realidad económica y mercantil de las operaciones de que se trata si, mediante ellas, los adquirentes se limitan a confirmar las opciones efectuadas por el proveedor, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente mediante un análisis global de las circunstancias del litigio principal.
- 69 A este respecto, para determinar si los bienes de que se trata han sido expedidos o transportados por cuenta del proveedor procede tener en cuenta, en primer lugar, la importancia que reviste el transporte de esos bienes hacia los adquirentes, a la vista de las prácticas comerciales que caracterizan la actividad ejercida por el proveedor en cuestión. Si esa actividad consiste en proponer activamente bienes, a título oneroso, a adquirentes que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que dicho proveedor está establecido y en cuyo territorio carece de establecimiento o de almacén, puede considerarse, en particular, que la organización, por ese proveedor, de los medios que permitan proceder al transporte de los bienes de que se trata hacia sus adquirentes constituye, en principio, una parte esencial de dicha actividad.
- 70 Para apreciar si el proveedor propone activamente bienes a adquirentes que residen en un Estado miembro, el órgano jurisdiccional remitente podrá tener en cuenta, en particular, la extensión del sitio web en el que se ofrecen los bienes de que se trata, así como la lengua en la que ese sitio resulta accesible.
- 71 En segundo lugar, es preciso apreciar a quién —si al proveedor o al adquirente— pueden imputarse efectivamente las decisiones sobre los modos de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata.
- 72 A este respecto, no puede deducirse que una expedición o un transporte de los bienes de que se trata tenga lugar por cuenta del proveedor de los mismos por el mero hecho de que los adquirentes hayan celebrado el contrato para el transporte de esos bienes con una sociedad que colabora con dicho proveedor para actividades distintas de la venta de los productos de este último.
- 73 En cambio, otro sería el caso si, mediante ese contrato, los adquirentes no hicieran sino asumir las opciones realizadas por el proveedor, ya se refieran estas a la designación de la sociedad encargada del transporte de los bienes de que se trata o al modo en que tales bienes se expiden o transportan.
- 74 Una apreciación en ese sentido podría deducirse, en particular, de elementos como el reducido número de sociedades recomendadas por el proveedor, incluso limitado a una única sociedad, para el transporte de los bienes de que se trata, o del hecho de que los contratos relativos a la expedición o al

transporte de esos bienes puedan concluirse directamente a partir del sitio web de ese proveedor, sin que los adquirentes tengan que realizar gestiones aparte con el fin de ponerse en contacto con las sociedades encargadas de ese transporte.

- 75 En tercer lugar, procede examinar la cuestión de qué agente económico soporta el riesgo derivado de la expedición y de la entrega de los bienes de que se trata.
- 76 A este respecto, la demandante en el litigio principal alega que las estipulaciones contractuales que vinculan al adquirente y a la sociedad de transporte indican que es esta última quien corre con tal riesgo y deduce de ello que los bienes de que se trata en el litigio principal no eran expedidos o transportados por su cuenta. Ahora bien, procede señalar que el hecho de que la sociedad de transporte soporte el riesgo derivado del transporte de los bienes de que se trata no implica, en sí mismo, consecuencias sobre la cuestión de si el transporte de esos bienes se efectúa por cuenta del proveedor o por cuenta del adquirente.
- 77 Dicho esto, pese a las estipulaciones contractuales que hacen recaer el riesgo en la sociedad encargada del transporte de dichos bienes, la expedición o el transporte de los mismos podría considerarse efectuada por cuenta del proveedor si este último soportara efectivamente, *in fine*, los costes ligados a la indemnización de los daños producidos en esa expedición o en ese transporte.
- 78 En cuarto lugar, procede apreciar los modos de pago relativos tanto a la entrega de los bienes de que se trata como a su expedición o su transporte. Si, mientras que los adquirentes están formalmente vinculados al proveedor y a la sociedad de transporte por contratos distintos, la adquisición de esos bienes y la expedición o el transporte de los mismos son objeto de una única transacción financiera, procede considerar este hecho como un indicio de la gran implicación del proveedor en el transporte de dichos bienes.
- 79 A este respecto, tal como la demandante en el litigio principal reconoció en la vista ante el Tribunal de Justicia, el hecho de que los adquirentes paguen en el momento de la recepción de los bienes de que se trata, ante el transportista de los mismos, tanto el importe de esos bienes como el de su transporte constituye una práctica corriente.
- 80 Tal implicación del proveedor también se apreciaría si, a la vista de la realidad económica y mercantil de las operaciones de que se trata, se acreditara que, por definición o en caso de concurrir determinados requisitos como alcanzar un determinado umbral de compras, los gastos de expedición o de transporte solo revisten carácter simbólico, o que el proveedor practica una rebaja en el precio de los productos que lleva al mismo resultado.
- 81 En consecuencia, según la información que obra en poder del Tribunal de Justicia y sin perjuicio de que ello sea verificado por el órgano jurisdiccional remitente, podría considerarse que la demandante en el litigio principal desempeñó un papel preponderante habida cuenta tanto de la iniciativa como de la organización de las etapas esenciales de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata en el litigio principal, de manera que procede considerar que esos bienes fueron transportados por cuenta del proveedor, en el sentido del artículo 33 de la Directiva 2006/112.
- 82 Por lo tanto, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 33 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando los bienes vendidos por un proveedor establecido en un Estado miembro a adquirentes que residen en otro Estado miembro son transportados a estos últimos por una sociedad recomendada por ese proveedor, pero con la que los adquirentes tienen libertad para contratar ese transporte, tales bienes deben considerarse como expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta» cuando el papel de dicho proveedor sea preponderante por lo que respecta tanto a la iniciativa como a la

organización de las etapas esenciales de la expedición o del transporte de esos bienes, lo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente teniendo en cuenta el conjunto de elementos del litigio principal.

### *Sobre la quinta cuestión prejudicial*

- 83 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar, en esencia, si el Derecho de la Unión y, en particular, la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que procede declarar constitutivas de fraude de ley las operaciones mediante las cuales los bienes vendidos por un proveedor son transportados hacia los adquirentes por una sociedad recomendada por ese proveedor, siendo así que, por una parte, dicho proveedor y dicha sociedad están vinculados en el sentido de que, al margen de ese transporte, la referida sociedad se encarga de satisfacer algunas de las necesidades logísticas de ese mismo proveedor y, por otra parte, tales adquirentes siguen teniendo libertad para recurrir a otra sociedad o para retirar personalmente los bienes.
- 84 A este respecto, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por esta Directiva y que el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 85 Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, en el ámbito del IVA, la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de dicha Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, 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 y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (sentencia de 10 de julio de 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 86 Por lo tanto, debe precisarse con carácter preliminar que, dado que la existencia de una práctica abusiva presupone la aplicación formal de las condiciones establecidas por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112, el órgano jurisdiccional remitente no puede preguntarse sobre el eventual carácter abusivo de las actuaciones de la demandante en el litigio principal si concluye, habida cuenta de las pautas proporcionadas en el marco de la respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, que esa demandante contravino el artículo 33 de esta Directiva, habida cuenta de que procede considerar que los bienes de que se trata en el litigio principal fueron transportados por cuenta del proveedor, en el sentido de esta disposición.
- 87 Preciado lo anterior, procede añadir que el referido órgano jurisdiccional considera que, al no haberse aplicado al proveedor de que se trata en el litigio principal lo dispuesto por el artículo 33 de dicha Directiva sobre las entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor o por cuenta de este último, tal proveedor ha disfrutado del menor tipo de IVA del Estado miembro en el que está establecido.
- 88 En primer lugar, en lo que atañe a la cuestión de si las operaciones en el marco de las cuales un proveedor establecido en un Estado miembro entrega bienes a título oneroso a adquirentes que residen en el territorio de otro Estado miembro, a la vez que les recomienda una sociedad de transporte para hacerles llegar tales bienes, tienen como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva 2006/112, procede señalar, por una parte, que en el caso de

que la excepción prevista en el artículo 33 de esta Directiva no se aplique a tales operaciones, estas estarán comprendidas en el ámbito del artículo 32 de dicha Directiva, que establece que 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.

- 89 Por otra parte, las diferencias entre los tipos normales de IVA aplicados por los Estados miembros se derivan de una falta de armonización completa por parte de la Directiva 2006/112, que solo fija el tipo mínimo. En estas circunstancias, el hecho de acogerse en un Estado miembro a un tipo normal de IVA más bajo que el vigente en otro Estado miembro no puede considerarse en sí mismo una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de esta Directiva (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 39 y 40).
- 90 En segundo lugar, en cuanto a la cuestión de si la finalidad esencial de una operación se limita a la obtención de dicha ventaja fiscal, ha de recordarse que, en materia de IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, no está obligado a optar por la que maximice el pago del IVA, sino que, por el contrario, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. Por lo tanto, 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 (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 42).
- 91 Por lo tanto, para apreciar que las circunstancias controvertidas en el litigio principal son constitutivas de una práctica abusiva, es necesario demostrar que la distinción entre el proveedor de los bienes de que se trata y el transportista recomendado por él forma parte de un montaje puramente artificial que encubre el hecho de que esas dos sociedades constituyen, en realidad, una única entidad económica.
- 92 Procede observar, por un lado, que en tal apreciación carece de incidencia el hecho de que los adquirentes de bienes tengan la posibilidad de encomendar el transporte de los mismos a un transportista distinto del recomendado por el proveedor.
- 93 Por otro lado, no parece, en sí mismo, decisivo, el hecho de que el proveedor y la sociedad de transporte estén vinculados, en el sentido de que esa sociedad preste, en favor de dicho proveedor, otros servicios logísticos al margen del transporte de sus bienes.
- 94 Sin embargo, sí sería posible concluir que existe un montaje puramente artificial si los servicios de expedición o de transporte de los bienes de que se trata por la sociedad recomendada por el proveedor no se prestaran en ejercicio de una actividad económica real.
- 95 Ahora bien, se constata que no se ha aportado al Tribunal de Justicia ningún elemento que permita acreditar que la sociedad de transporte recomendada por el proveedor de que se trata en el litigio principal no ejerciera una actividad económica real, que no estaba limitada a encargarse de satisfacer determinadas necesidades logísticas de ese proveedor y a la entrega de los bienes de este último. Por ello parece que esa sociedad de transporte ejercía una actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 45).
- 96 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión y, en particular, la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que no procede declarar constitutivas de fraude de ley las operaciones mediante las cuales los bienes vendidos por un proveedor son transportados hacia los adquirentes por una sociedad que ese proveedor recomienda, siendo así que, por una parte, dicho proveedor y dicha sociedad están vinculados en el sentido de que, al margen de ese transporte, la citada sociedad se encarga de satisfacer algunas de las necesidades logísticas de ese mismo proveedor y, por otra parte, esos adquirentes siguen teniendo libertad para recurrir a otra sociedad o para retirar personalmente los

bienes, cuando tales circunstancias no afecten a la apreciación de que el proveedor y la sociedad de transporte recomendada por él son sociedades independientes que ejercen, en su propio nombre, actividades económicas reales y, por ello, tales operaciones no puedan calificarse de abusivas.

## Costas

- <sup>97</sup> Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

- 1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como los artículos 7, 13 y 28 a 30 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 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, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que las autoridades tributarias de un Estado miembro puedan, unilateralmente, someter operaciones a un tratamiento fiscal en materia de IVA distinto de aquel en virtud del cual ya fueron gravadas en otro Estado miembro.
- 2) El artículo 33 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando los bienes vendidos por un proveedor establecido en un Estado miembro a adquirentes que residen en otro Estado miembro son transportados a estos últimos por una sociedad recomendada por ese proveedor, pero con la que los adquirentes tienen libertad para contratar ese transporte, tales bienes deben considerarse como expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta» cuando el papel de dicho proveedor sea preponderante por lo que respecta tanto a la iniciativa como a la organización de las etapas esenciales de la expedición o del transporte de esos bienes, lo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente teniendo en cuenta el conjunto de elementos del litigio principal.
- 3) El Derecho de la Unión y, en particular, la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que no procede declarar constitutivas de fraude de ley las operaciones mediante las cuales los bienes vendidos por un proveedor son transportados hacia los adquirentes por una sociedad que ese proveedor recomienda, siendo así que, por una parte, dicho proveedor y dicha sociedad están vinculados en el sentido de que, al margen de ese transporte, la citada sociedad se encarga de satisfacer algunas de las necesidades logísticas de ese mismo proveedor y, por otra parte, esos adquirentes siguen teniendo libertad para recurrir a otra sociedad o para retirar personalmente los bienes, cuando tales circunstancias no afecten a la apreciación de que el proveedor y la sociedad de transporte recomendada por él son sociedades independientes que ejercen, en su propio nombre, actividades económicas reales y, por ello, tales operaciones no puedan calificarse de abusivas.

Firmas