



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 6 de marzo de 2014*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 17, apartado 2, letra f) — Requisito relativo a la reexpedición de un bien con destino al Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado»

En los asuntos acumulados C-606/12 y C-607/12,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia), mediante resoluciones de 30 de octubre de 2012, recibidas en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 2012, en los procedimientos entre

Dresser-Rand SA

y

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. G. Arestis y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Dresser-Rand SA, por el Sr. P. Centore, avvocato;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Recchia y C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: italiano.

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 17, apartado 2, letra f), 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Dichas peticiones fueron presentadas en el marco de un litigio entre Dresser-Rand SA (en lo sucesivo, «Dresser-Rand Francia»), sociedad francesa, y la Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova, en relación con las liquidaciones complementarias para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») impagado correspondiente a los ejercicios fiscales 2007 y 2008.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 14 de la Directiva IVA establece:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

[...]»

- 4 El artículo 17 de dicha Directiva es del siguiente tenor:

«1. Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará “transferencia con destino a otro Estado miembro”, cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que se hallan los bienes, pero en la Comunidad, para las necesidades de su empresa.

2. No se considerará transferencia con destino a otro Estado miembro, la expedición o el transporte de un bien para la realización de una de las operaciones siguientes:

[...]

f) la prestación de un servicio efectuada por el sujeto pasivo que tenga por objeto trabajos efectuados sobre este bien, materialmente realizados en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del bien, siempre que este bien, después de dichos trabajos, se reexpida con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado;

[...]

3. En caso de que deje de cumplirse alguna de las condiciones a las que está supeditado el beneficio de las disposiciones del apartado 2, el bien de que se trate se considerará transferido con destino a otro Estado miembro. En tal caso, la transferencia se producirá en el momento en que esta condición deje de cumplirse.»

5 El artículo 20 de la citada Directiva establece:

«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.

Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo sean expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por dicha persona en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación. Dicho Estado miembro concederá al importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, la devolución del IVA pagado por la importación en la medida en que el importador acredite haber satisfecho por su adquisición el impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o de transporte de los bienes.»

6 El artículo 21 de la misma Directiva asimila a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso «la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, adquirido a efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o importado por el sujeto pasivo, en el marco de su empresa, en este otro Estado miembro.»

Derecho italiano

7 Bajo el título «Adquisiciones intracomunitarias», el artículo 38 del Decreto-ley n° 331, de 30 de agosto de 1993, de armonización de las disposiciones tributarias en diversos ámbitos (GURI n° 203, de 30 de agosto de 1993, p. 12), establece:

«1. El [IVA] se aplicará a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el territorio del Estado en el marco de la explotación de una empresa, del ejercicio de un arte o de una profesión o, en todo caso, por personas jurídicas, asociaciones u otras organizaciones contempladas en el artículo 4, párrafo cuarto, del Decreto n° 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972 [(suplemento ordinario a la GURI n° 292, de 11 de noviembre de 1972; en lo sucesivo, «Decreto n° 633»)], sujetas al impuesto en el territorio del Estado.

2. Tendrá la consideración de “adquisición intracomunitaria” la obtención, mediante un acto a título oneroso, de la propiedad de un bien o de cualquier otro derecho real que otorgue el disfrute de dicho bien, expedido o transportado al territorio del Estado a partir de otro Estado miembro, ya sea por el proveedor, en calidad de sujeto pasivo del impuesto, por el adquirente, o por una tercera persona que actúe por cuenta de aquéllos.

3. Se considerarán, además, adquisiciones intracomunitarias:

[...]

- b) la introducción en el territorio del Estado, por el sujeto pasivo del impuesto o por su cuenta, de bienes procedentes de otro Estado miembro. La presente disposición se aplicará también en el caso de la expedición o del transporte con destino al territorio del Estado, para fines comprendidos en la explotación de la empresa, de bienes procedentes de otra empresa cuyas actividades son ejercidas por la misma persona en otro Estado miembro;
- c) las adquisiciones contempladas en el apartado 2 por parte de personas jurídicas, asociaciones y otras organizaciones contempladas en el artículo 4, párrafo cuarto, del [Decreto n° 633], no sujetas al impuesto;
- d) la introducción en el territorio del Estado, por las personas contempladas en la letra c), o por su cuenta, de bienes anteriormente importados por éstas desde otro Estado miembro;

[...]

5. No tendrán la consideración de adquisiciones intracomunitarias:

- a) la introducción en el territorio del Estado de bienes objeto de operaciones de perfeccionamiento o de manipulaciones usuales en el sentido del artículo 1, apartado 3, letra h), del Reglamento [(CEE) n° 1999/85 del Consejo, de 16 de julio de 1985, relativo al régimen de perfeccionamiento activo (DO L 188, p.1; EE 02/14, p. 35)] y del artículo 18 del Reglamento [(CEE) n° 2503/88 del Consejo, de 25 de julio de 1988, relativo a los depósitos aduaneros (DO L 225, p.1)], respectivamente, si los bienes son posteriormente transportados o expedidos al adquirente, sujeto pasivo del impuesto, en el Estado miembro de procedencia o por su cuenta en otro Estado miembro, o incluso fuera del territorio de la Comunidad; la introducción en el territorio del Estado de bienes utilizados temporalmente para ejecutar prestaciones o que, si fueran importados, se acogerían a un régimen de admisión temporal con exención total de los derechos a la importación;

[...]

7. No se deberá abonar el impuesto en caso de adquisición intracomunitaria en el territorio del Estado, por un sujeto pasivo en otro Estado miembro, de bienes adquiridos por dicho sujeto pasivo en otro Estado miembro, y posteriormente expedidos o transportados en el territorio del Estado a sus propios cesionarios, sujetos pasivos del impuesto, o a personas jurídicas de las contempladas en el artículo 4, párrafo cuarto, del [Decreto n° 633], sujetos pasivos del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias efectuadas, debiendo dichos cesionarios o personas jurídicas abonar el impuesto relativo a la entrega.

8. Se considerarán efectuadas con medios propios las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por comisionistas sin representación.»

8 El artículo 8 del Decreto n° 633, titulado «Entregas a la exportación», establece:

«Se considerarán entregas a la exportación no imponibles:

- a) las entregas, incluidas las efectuadas por medio de comisionistas, de bienes transportados o expedidos fuera del territorio de la Comunidad Económica Europea por proveedores o comisionistas o en nombre de éstos, incluidas las efectuadas siguiendo las instrucciones de sus propios cesionarios o comisionistas. Los bienes podrán someterse, por cuenta del cesionario o por el propio proveedor o por terceros, a trabajos de confección, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación a otros bienes [...]

- b) las entregas con transporte o expedición fuera del territorio de la Comunidad Económica Europea en un plazo de noventa días a partir de la entrega de los bienes, por el cesionario no residente o por su cuenta, excepción hecha de los bienes destinados al equipamiento o al avituallamiento de embarcaciones o naves de recreo, de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado, así como de los bienes que debe transportarse en el equipaje personal fuera del territorio de la Comunidad Económica Europea; la exportación deberá certificarse mediante un visado puesto sobre un ejemplar de la factura por la oficina aduanera o por la oficina de correos;
- c) las entregas, incluidas las efectuadas a través de comisionistas, de bienes distintos de los edificios y de los terrenos para edificar, y las prestaciones de servicios a personas que han efectuado entregas a la exportación u operaciones intracomunitarias y que, a tal efecto, usan la facultad de adquirir, incluido a través de comisionistas, o de importar bienes y servicios sin pagar el impuesto.

Las entregas y las prestaciones a que se refiere la letra c) se efectuarán sin pago del impuesto a las personas indicadas en la letra a), si se trata de residentes, y a las personas que efectúan las entregas contempladas en la letra b) del párrafo anterior sobre la base de su declaración escrita y bajo su responsabilidad, dentro de los límites del importe total de las entregas referidas en dichas letras efectuadas por las citadas personas en el curso del año natural anterior. No obstante, los cesionarios y los comisionistas pueden hacer uso integralmente de dicho importe para la adquisición de bienes que son exportados en su estado original dentro de los seis meses que siguen a su entrega o para la adquisición de otros bienes o servicios, hasta la diferencia entre dicho importe y el de las entregas de bienes efectuadas en su favor durante el mismo año, con arreglo a la letra a) [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 9 Dresser-Rand Francia fabrica compresores industriales de gas natural.
- 10 En el marco de dicha actividad, Dresser-Rand Francia celebró un contrato con un cliente final, una sociedad española, relativo al suministro de bienes complejos. Para ejecutar dicho contrato, utilizó compresores importados de sus establecimientos chinos por Dresser-Rand Italia Srl (en lo sucesivo, «Dresser-Rand Italia»).
- 11 Dresser-Rand Francia introdujo en territorio italiano desde Francia unos componentes necesarios para la utilización de los compresores importados. Posteriormente celebró con FB ITMI SpA (en lo sucesivo, «FB ITMI»), un subcontratista con domicilio en Italia, un contrato relativo al suministro de otros componentes necesarios para el funcionamiento de los bienes de que se trata y su instalación al cliente final. Por último, FB ITMI expidió directamente esos bienes ensamblados al cliente final por nombre y cuenta de Dresser-Rand Italia, que actuó en calidad de representante fiscal de Dresser-Rand Francia.
- 12 FB ITMI facturó a Dresser-Rand Italia las operaciones relativas a las prestaciones de ensamblaje y de adaptación accesorias y de entrega de los bienes en cuestión. Dresser-Rand Italia, en su condición de representante fiscal de Dresser-Rand Francia, facturó todos los bienes enviados al cliente final.
- 13 Valiéndose de su condición de exportador habitual, Dresser-Rand Italia, como representante fiscal de Dresser-Rand Francia, consideró, en virtud del artículo 8, apartados 1, letra c), y 2, del Decreto n° 633, que podía adquirir los bienes y los servicios prestados por FB ITMI sin tener que abonar el IVA, extremo que refuta la administración tributaria. Como la calificación de exportador habitual depende de la calificación de las transferencias de bienes efectuadas de Francia a Italia, las partes en el litigio principal discrepan sobre esta última calificación.

- 14 De ese modo, Dresser-Rand Francia considera que la transferencia de compresores de Francia a Italia constituye «una adquisición intracomunitaria asimilada, sobre la base del artículo 17, apartado 1, de la Directiva [IVA]». También señala que la venta de bienes ensamblados al cliente final, a partir del territorio italiano, da lugar a una entrega intracomunitaria.
- 15 La Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova, alega que la transferencia de mercancías de Francia a Italia se regula por el artículo 17, apartado 2, letra f), de dicha Directiva y, por tanto, está sujeta al régimen de suspensión previsto en el artículo 38, párrafo quinto, letra a), del Decreto-ley nº 331, de 30 de agosto de 1993, de armonización de las disposiciones tributarias en diversos ámbitos. En efecto, sostiene que el contrato celebrado entre Dresser-Rand Francia y FB ITMI no tiene por objeto la entrega de un bien nuevo, sino una prestación de servicio. En consecuencia, la operación prevista por ese contrato no puede asimilarse a una entrega de bienes, en el sentido del artículo 17, apartado 1, de la citada Directiva.
- 16 Dresser-Rand Francia considera que el mencionado régimen de suspensión no es de aplicación en el asunto principal, debido a que, por un lado, la actividad de FB ITMI consiste esencialmente en producir y entregar bienes y que, por otro lado, los bienes introducidos en territorio italiano no se reexpiden hacia el Estado miembro de origen, contrariamente a lo que prevé la Directiva IVA para la aplicación de dicho régimen.
- 17 En esas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Genova decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes, redactadas en términos idénticos en los asuntos C-606/12 y C-607/12:
- «1) ¿Una operación de transferencia de bienes de un Estado miembro al territorio italiano para comprobar que dichos bienes se adaptan a otros bienes adquiridos en el territorio nacional, sin que se lleve a cabo ninguna operación sobre los bienes introducidos en Italia, está incluida en la expresión “trabajos efectuados sobre [el] bien” a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva [IVA] y, a tal efecto, resulta útil determinar el carácter de las operaciones realizadas entre FB ITMI y [Dresser-Rand Italia]?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, salvo en el caso de que los bienes regresen al Estado miembro del que fueron inicialmente expedidos o transportados, excluye toda posibilidad de que la normativa o la práctica de los Estados miembros no traten la expedición o el transporte de bienes como una transferencia con destino a otro Estado miembro?»
- 18 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 2013, se ordenó la acumulación de los asuntos C-606/12 y C-607/12 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- 19 De las resoluciones de remisión y de las observaciones de las partes se desprende una posible confusión entre el concepto de «entrega de bienes», definido en el artículo 14 de la Directiva IVA, y el de «adquisición intracomunitaria», definido en el artículo 20 de dicha Directiva.
- 20 En efecto, como atestigua el apartado 14 de la presente sentencia, en diversas ocasiones, se hace referencia al concepto de «adquisición intracomunitaria», en relación con el artículo 17, apartado 1, de dicha Directiva, mientras que ese concepto es el objeto del artículo 21 de la misma Directiva.

- 21 De ese modo, el artículo 17, apartado 1, de la Directiva IVA asimila determinadas transferencias de bienes a entregas intracomunitarias y no se refiere en modo alguno a las adquisiciones intracomunitarias.
- 22 Por tanto, procede considerar que las presentes cuestiones no versan sobre el concepto de «adquisiciones intracomunitarias», sino sobre el concepto de «transferencias de bienes», en el sentido del artículo 17 de la Directiva IVA.

Sobre la segunda cuestión

- 23 Mediante la segunda cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se excluye, salvo en el supuesto en que los bienes de que se trata regresen al Estado miembro a partir del cual habían sido inicialmente expedidos o transportados, toda posibilidad de que la normativa o la práctica de los Estados miembros no traten la expedición o el transporte de bienes hacia otro Estado miembro como una transferencia con destino a dicho Estado miembro.
- 24 Procede, en primer lugar, referirse al propio tenor del artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva TVA en la parte en que prevé explícitamente que la expedición de un bien para las necesidades de una prestación de servicios efectuada para el sujeto pasivo no se considera una transferencia con destino a otro Estado miembro si dicho bien se reexpide a continuación, con destino al sujeto pasivo, en el Estado miembro de origen, a saber, el Estado miembro a partir del cual fue inicialmente expedido.
- 25 La aplicación del artículo 17, apartado 2, letra f), de dicha Directiva está de ese modo supeditada, de modo explícito, al requisito de que el bien se reexpida a su Estado miembro de origen.
- 26 A continuación, procede subrayar que el artículo 17, apartado 2, de la Directiva IVA enumera una serie de supuestos, entre los que figura el presentado en la letra f), que no están comprendidos en la calificación de «transferencia con destino a otro Estado miembro», enunciada en el artículo 17, apartado 1, de la citada Directiva.
- 27 De ese modo, de la propia estructura y del tenor del artículo 17 de la Directiva IVA resulta que el apartado 2 de éste recoge una lista exhaustiva de casos de excepción que, en consecuencia, deben interpretarse de modo estricto (véase, por analogía, la sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide, C-169/12, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 28 Por último, procede recordar que el objetivo perseguido por el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario instaurado por dicha Directiva pretende transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véanse, en particular, las sentencias de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, Rec. p. I-3581, apartado 30, y de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645, apartados 22 y 31). De ese modo, la excepción prevista en el artículo 17, apartado 2, letra f), de la misma Directiva debe interpretarse, en particular, teniendo en cuenta dicho objetivo.
- 29 En virtud del principio de imposición en el Estado miembro de destino expuesto en el apartado precedente de la presente sentencia, el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva IVA debe por tanto interpretarse en el sentido de que permite que no se califique como entrega intracomunitaria la transferencia de un bien a otro Estado miembro, únicamente en la medida en que dicho bien permanezca de modo temporal en ese Estado miembro para ser reexpedido, a continuación, al Estado miembro de origen.

- 30 En efecto, únicamente cuando la transferencia de un bien a otro Estado miembro se efectúa no para el consumo final de dicho bien en ese Estado miembro, sino para la realización de una operación de transformación del citado bien seguida de su reexpedición al Estado miembro de origen, dicha transferencia no debe calificarse de entrega intracomunitaria.
- 31 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, la reexpedición del bien con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro a partir del cual dicho bien fue inicialmente expedido o transportado debe considerarse un requisito necesario para la aplicación del artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva TVA.
- 32 Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, para que la expedición o el transporte de un bien no se califique como transferencia con destino a otro Estado miembro, dicho bien, después de que los trabajos sobre éste hayan sido efectuados en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del citado bien, debe necesariamente ser reexpedido con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado.

Primera cuestión

- 33 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que comprobar que unos bienes transferidos a partir de un primer Estado miembro hacia el territorio de un segundo Estado miembro se adaptan a otros bienes adquiridos en el territorio de ese último Estado miembro, sin que se efectúe ninguna intervención en los bienes transferidos, está comprendido en el concepto de «trabajos efectuados sobre ese bien», en el sentido de dicha disposición.
- 34 Procede recordar que, en el marco del reparto de las funciones jurisdiccionales entre los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto por el artículo 267 TFUE, si el Tribunal de Justicia se pronuncia con carácter prejudicial sin que tenga en principio obligación de examinar las circunstancias que han llevado a los órganos jurisdiccionales nacionales a plantear las cuestiones ni en qué forma se proponen aplicar la disposición de Derecho de la Unión cuya interpretación le han solicitado, no sucede sin embargo lo mismo, en el supuesto, en particular, en que es evidente que la disposición de Derecho de la Unión sometida a su interpretación no puede aplicarse (véanse, en ese sentido, las sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, C-297/88 y C-197/89, Rec. p. I-3763, apartados 39 y 40, y de 14 de junio de 2007, Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Rec. p. I-4887, apartados 22 y 23).
- 35 Como se ha señalado en el apartado 32 de la presente sentencia, la reexpedición del bien con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado es un requisito necesario para la aplicación del artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva IVA.
- 36 Pues bien, de las resoluciones de remisión se desprende que, en los asuntos principales, los bienes de que se trata no fueron reexpedidos hacia el Estado miembro de origen, a saber, hacia la República Francesa, después de que se efectuaran en Italia los trabajos sobre aquéllos.
- 37 Ya que el requisito relativo a la reexpedición del bien en el Estado miembro de origen no se cumplió, en consecuencia el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva IVA no es de aplicación a los asuntos principales.
- 38 Por lo tanto, no procede responder a la primera cuestión.

Costas

- ³⁹ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Séptima) declara:

El artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, para que la expedición o el transporte de un bien no se califique como transferencia con destino a otro Estado miembro, dicho bien, después de que los trabajos sobre éste hayan sido efectuados en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del citado bien, debe necesariamente ser reexpedido con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado.

Firmas