

Ordonnance de la Cour
Asunto C-395/02

Transport Service NV

contra

Belgische Staat

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen)

«Artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento – Primera y Sexta Directivas IVA – Principio de neutralidad fiscal – Aplicación del IVA a cada operación de producción o de distribución – Recaudación»

Sumario del auto

Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Entrega de bienes facturada indebidamente aplicando la exención del IVA – Recaudación a posteriori frente a un sujeto pasivo que ha efectuado la entrega – Inexistencia de violación del principio de neutralidad fiscal – Ingreso del impuesto sobre la venta posterior de los bienes al consumidor final – Irrelevancia

(Directivas 67/227/CEE y 77/388/CEE del Consejo)

El principio de neutralidad del sistema común del impuesto sobre el valor añadido no se opone a que un Estado miembro recaude a *posteriori* el IVA de un sujeto pasivo que ha expedido indebidamente una factura por una entrega de bienes en la que aplica la exención del IVA. La cuestión de si el IVA sobre la venta posterior al consumidor final de los bienes de que se trata ha sido ingresado o no es irrelevante a este respecto.

(véanse el apartado 31 y el fallo)

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 3 de marzo de 2004(1)

«Artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento – Primera y Sexta Directivas IVA – Principio de neutralidad fiscal – Aplicación del IVA a cada operación de producción o de distribución – Recaudación»

En el asunto C-395/02,
que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE,
por el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre
Transport Service NV

y

Belgische Staat,
una decisión prejudicial sobre la interpretación del principio de neutralidad del sistema común del

impuesto sobre el valor añadido,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. C. Gulmann, Presidente de Sala, y el Sr. S. von Bahr (Ponente), y la Sra. R. Silva de Lapuerta, Jueces;
Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretario: Sr. R. Grass;
tras haber informado al órgano jurisdiccional remitente de que el Tribunal de Justicia se propone resolver mediante auto motivado, de conformidad con el artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento; tras haber invitado a los interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia a presentar sus observaciones al respecto; oído el Abogado General;
dicta el siguiente

Auto

1 Mediante resolución de 4 de noviembre de 2002, registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 11 de noviembre siguiente, el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen planteó, en virtud del artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del principio de neutralidad del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Transport Service NV (en lo sucesivo, «Transport Service») y el Estado belga, relativo a la recaudación por este último del IVA, con motivo de la entrega con exención del impuesto por Transport Service de dos coches a un adquirente que reside en otro Estado miembro, entrega cuya realidad, según el Estado belga, no ha sido demostrada.

Marco jurídico

3 El artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), en su versión modificada por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, en lo sucesivo, la «Primera Directiva»), está redactado como sigue:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o el servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

4 El artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, (DO L 384, p. 47, en lo sucesivo, la «Sexta Directiva»), somete al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5 El artículo 21, número 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1.en régimen interior:

a)el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios gravada que no sea ninguna de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b).

[...]

b)Los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto».

6 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, establece: «Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros conceden la exención a:

a)las entregas de bienes, comprendidas en el artículo 5 y en el artículo 28 *bis* apartado 5, letra a), expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

7 El órgano jurisdiccional nacional señala que Transport Service vendió, según factura de 18 de enero de 1994, dos vehículos de marca Mercedes al Sr. Schellinck, residente en Luxemburgo, por el precio de 2.061.646 BEF.

8 De la resolución de remisión se desprende que, a raíz de una inspección de 30 de septiembre de 1998, durante la cual se había puesto en duda la entrega efectiva de los vehículos al cliente luxemburgués, el ministère des Finances adoptó, el 22 de febrero de 1999, su liquidación definitiva por la que se hacía constar que Transport Service debía al Estado belga en concepto de IVA 422.637 BEF y 845.274 BEF en concepto de multa y de intereses de demora. El 26 de mayo de 1999 se notificó a esta sociedad una providencia de apremio.

9 Transport Service formuló oposición contra esta liquidación el 24 de junio de 1999. En su recurso contra el Estado belga ante el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, solicitó la intervención de Bea Cars, BVBA (en lo sucesivo, «Bea Cars»), sociedad belga, en condición de garante.

10 El órgano jurisdiccional nacional precisa que, según el Estado belga, no hubo una entrega de Transport Service al Sr. Schellinck, sino de esta sociedad a Bea Cars. De modo que no se puede invocar ninguna exención del IVA por la entrega de los referidos coches y, en consecuencia, Transport Service está obligada al pago del IVA por la entrega de los dos coches.

11 Transport Service, por su parte, alega que vendió, por encargo expreso de Bea Cars, los dos vehículos al Sr. Schellinck. En ese contexto, obró de buena fe y no eludió el pago del IVA. Por consiguiente, si el órgano jurisdiccional nacional considerase que es sujeto pasivo del IVA, Bea Cars, que la engañó, debe asumir su responsabilidad e indemnizarla por el perjuicio sufrido.

12 Bea Cars mantiene que la oposición formulada por Transport Service no le afecta en modo alguno, o al menos que no está obligada al pago de cuota alguna del IVA, multas o intereses, dado que abonó al Estado belga el IVA devengado cuando se revendieron los referidos vehículos.

13 Además, Transport Service y Bea Cars reprochan ambas al Estado belga una vulneración del principio de neutralidad del sistema común del IVA, dado que les exige el pago del IVA y de una multa, cuando no se pone en duda que dicho impuesto fue abonado por el consumidor final.

14 Por ello, el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se opone el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido a que un Estado miembro exija el pago del IVA a un sujeto pasivo que haya emitido una factura, correcta o incorrecta, en la que aplica la exención del IVA por una entrega intracomunitaria (artículo 39 *bis* de la Ley sobre el IVA belga), cuando el IVA ha sido abonado por el consumidor final e ingresado al Estado miembro por la persona que expidió la factura al consumidor final?»

Sobre la cuestión prejudicial

15 Considerando que, a la vista de su jurisprudencia, la respuesta a esta cuestión no suscita ninguna duda razonable, el Tribunal de Justicia, de conformidad con el artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento, informó al órgano jurisdiccional nacional de que se proponía resolver mediante auto motivado e invitó a los interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia a que presentaran sus observaciones eventuales al respecto.

16 El Estado belga y la Comisión de las Comunidades Europeas indicaron que no formularían objeción alguna. Las demás partes no han presentado observaciones dentro de plazo.

17 Con carácter preliminar, debe recordarse que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

18 Sin embargo, en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben conceder la exención a las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio del Estado miembro pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

19 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si la entrega debatida en el asunto principal cumple estos requisitos. Si es así, tal entrega no da lugar a devengo de IVA alguno.

20 En el caso de que dicha entrega no cumpla dichos requisitos ni los requisitos de otra exención prevista por la Sexta Directiva o de una excepción autorizada por ésta, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 19 de febrero de 1998, SPAR, C-318/96, Rec. p. I-785, apartado 23, y de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros, asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. p. I-3319, apartado 16), con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva, el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio al por menor, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior a la fase de imposición.

21 Según el principio fundamental inherente a este sistema y que se deriva de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias de 8 de

junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29, y de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Rec. p. I-0000, apartado 37).

22 De ello se deduce que, siempre que una entrega de bienes como la controvertida en el asunto principal no cumpla los requisitos del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni los de otra exención prevista por dicha Directiva o de una excepción autorizada por ésta, la entrega estará sujeta al IVA, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

23 En virtud del artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, será sujeto pasivo del IVA en operaciones de régimen interior quien efectúe una entrega de bienes gravada.

24 Por consiguiente, quien efectúe una entrega de bienes como la que es objeto del asunto principal, será sujeto pasivo del IVA sobre esta operación, siempre que ésta no cumpla los requisitos del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni los de otra exención prevista por dicha Directiva o de una excepción autorizada por ésta.

25 Esta declaración no se opone al principio de que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad en cuanto a la carga fiscal de todas las actividades económicas que están sujetas al IVA, independientemente de sus objetivos o resultados (véase, como más reciente, la sentencia *Zita Modes*, antes citada, apartado 38), ya que, de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo está autorizado a deducir el impuesto soportado que ha gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y el comprador, como sujeto pasivo, puede a su vez, en principio, deducir el IVA que paga sobre estos bienes.

26 La cuestión de si se ha ingresado o no el IVA sobre la venta posterior de los bienes al consumidor final es irrelevante a este respecto. En efecto, como se ha señalado en los apartados 20 y 21 del presente auto, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio, hasta la fase del comercio al por menor.

27 Procede señalar, en cuanto a la recaudación del IVA, que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre esta cuestión. Dicha Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados.

28 En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que se puede recaudar a posteriori el IVA indebidamente facturado, sin traspasar no obstante los límites derivados del Derecho comunitario.

29 Procede recordar al respecto que las disposiciones que los Estados miembros están facultados para establecer, en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, para asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar estos objetivos (véase, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59; y asimismo, en lo que se refiere a las disposiciones establecidas por los Estados miembros para preservar los derechos de la hacienda pública, la sentencia de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros*, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartados 46 a 48).

30 Por último, debe destacarse que, como ha señalado acertadamente la Comisión, se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar la expedición de facturas irregulares como un intento de fraude fiscal e imponer, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno (véase la citada sentencia *Schmeink & Cofreth y Strobel*, apartado 62).

31 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que el principio de neutralidad del sistema común del IVA no se opone a que un Estado miembro recaude a posteriori el IVA de un sujeto pasivo que ha expedido indebidamente una factura por una entrega de bienes en la que aplica la exención del IVA. La cuestión de si el IVA sobre la venta posterior al consumidor final de los bienes de que se trata ha sido ingresado o no, es irrelevante a este respecto.

Costas

32 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen mediante resolución de 4 de noviembre de 2002, declara:

El principio de neutralidad del sistema común del impuesto sobre el valor añadido no se opone a que un Estado miembro recaude *a posteriori* el IVA de un sujeto pasivo que ha expedido indebidamente una factura por una entrega de bienes en la que aplica la exención del IVA. La cuestión de si el IVA sobre la venta posterior al consumidor final de los bienes de que se trata ha sido ingresado o no, es irrelevante a este respecto.

Dictado en Luxemburgo, a 3 de marzo de 2004.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

C. Gulmann

1 – Lengua de procedimiento: neerlandés.