

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 21 de noviembre de 2013 (*)

«Directiva 2006/112/CE – Impuesto sobre el valor añadido – Entrega de bienes – Concepto – Utilización fraudulenta de una tarjeta bancaria»

En el asunto C-494/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 26 de octubre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de noviembre de 2012, en el procedimiento entre

Dixons Retail plc

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Dixons Retail plc, por la Sra. A. Brown, advocate;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. A. Robinson, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y A. Cordewener y por la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 14, apartado 1, y 73 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).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Dixons Retail plc (en lo

sucesivo, «Dixons») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners»), a propósito de la denegación por estos últimos de la solicitud de devolución presentada por Dixons y relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») declarado y pagado por esta sociedad por operaciones efectuadas entre el 13 de noviembre de 2005 y el 30 de noviembre de 2008.

Marco jurídico

Directiva 77/388/CEE

3 El artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta 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, «Sexta Directiva») establece:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. 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».

4 El artículo 5, apartado 1, de esta Directiva dispone:

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

5 El artículo 11, parte A, apartado 1, de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]»

Directiva 2006/112

6 El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

7 El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva establece:

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

8 En virtud del artículo 73 de la citada Directiva:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la

contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Dixons es el representante de una agrupación a efectos del IVA que comercializa aparatos eléctricos.

10 Dixons estaba vinculada a American Express Europe Ltd (en lo sucesivo, «AmEx») por un convenio, en virtud del cual, si uno de sus clientes utilizaba como medio de pago una tarjeta emitida por AmEx, Dixons estaba obligada a aceptar dicha tarjeta y AmEx se comprometía, si se respetaban los procedimientos previstos, a pagar a Dixons el precio de los bienes adquiridos por tal cliente con la citada tarjeta, tras retener una comisión.

11 Por lo que respecta a las transacciones pagadas con tarjetas distintas de las emitidas por AmEx, un convenio análogo vinculaba a Dixons con el National Westminster Bank plc, que operaba con la denominación de Streamline (en lo sucesivo, «Streamline»).

12 Tras haber declarado y pagado el IVA correspondiente a operaciones efectuadas entre el 13 de noviembre de 2005 y el 30 de noviembre de 2008, Dixons solicitó a los Commissioners la devolución de dicho impuesto, lo que le fue denegado.

13 Al objeto de obtener tal devolución, Dixons recurrió la decisión de los Commissioners ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber).

14 El recurso interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente versa sobre transacciones pagadas con tarjeta por las que Dixons cobró el precio de AmEx y Streamline conforme a los procedimientos establecidos en los convenios celebrados con éstas, aunque después resultara que tales transacciones se habían pagado con tarjetas utilizadas fraudulentamente.

15 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, a pesar del uso fraudulento de tarjetas, ni AmEx ni Streamline ejercitaron acción compensatoria alguna contra Dixons ni se negaron a pagar la deuda, tal como tales convenios les autorizaban en caso de no respetarse los procedimientos establecidos en ellos. Por tanto, Dixons conservó los pagos efectuados por AmEx y Streamline, que incluían una parte de IVA.

16 En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse aplicable el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en el caso de que la transmisión material de los bienes se obtenga mediante un fraude consistente en la utilización, por el destinatario de la transmisión, de una tarjeta como medio de pago a sabiendas de no estar autorizado para usarla?

2) ¿Existe una “transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario” en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 cuando la transmisión de los bienes se obtiene mediante el uso fraudulento de una tarjeta?

3) ¿Debe considerarse aplicable el artículo 73 de la Directiva 2006/112 cuando el transmitente de los bienes recibe el pago en virtud de un convenio por el que un tercero se compromete a efectuar tales pagos por las transacciones pagadas con tarjeta, aun en el caso de que el destinatario de dicha transmisión supiera que no estaba autorizado para utilizar la tarjeta de que se trata?

4) En el caso de que un tercero efectúe el pago en aplicación de un convenio concluido con el transmitente de los bienes, al haberse presentado a este último una tarjeta que el destinatario de dicha transmisión no estaba autorizado a utilizar ¿puede considerarse el pago recibido del tercero la “contraprestación” de la entrega en el sentido del artículo 73 de la Directiva 2006/112?»

Cuestiones prejudiciales

17 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la transmisión material de un bien a un comprador que utiliza fraudulentamente una tarjeta bancaria como medio de pago constituye una «entrega de bienes» en el sentido de los artículos 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, y si el pago efectuado por un tercero, en el marco de tal transmisión, en aplicación de un convenio entre él y el proveedor de dicho bien, por el que el tercero se comprometió a pagar al citado proveedor los bienes vendidos por éste a compradores que utilizaran como medio de pago la referida tarjeta, constituye una «contraprestación» en el sentido de los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y 73 de la Directiva 2006/112.

18 Con carácter preliminar, procede señalar que, en la medida en que la Directiva 2006/112 entró en vigor el 1 de enero de 2007, sus disposiciones sólo son aplicables a las operaciones del litigio principal efectuadas después de esa fecha. A las operaciones anteriores a esa fecha deben aplicárseles las disposiciones de la Sexta Directiva. Para responder a las cuestiones prejudiciales no es necesario distinguir entre las disposiciones de ambas Directivas, pues el alcance de estas últimas debe considerarse sustancialmente idéntico a efectos de la interpretación que el Tribunal de Justicia ha de proporcionar en el marco del presente asunto.

Sobre la existencia de una «transmisión» en el sentido de los artículos 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112

19 Procede recordar, de entrada, que la Sexta Directiva y la Directiva 2006/112 establecen un sistema común del IVA basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (véanse las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C?354/03, C?355/03 y C?484/03, Rec. p. I?483, apartado 36; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C?255/02, Rec. p. I?1609, apartado 48, así como de 20 de junio de 2013, Newey, C?653/11, apartado 39).

20 A este respecto, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el concepto de «entrega de bienes» objeto de los artículos 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (véanse las sentencias de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping, C?435/03, Rec. p. I?7077, apartado 35; Optigen y otros, antes citada, apartado 39; Halifax y otros, antes citada, apartado 51; de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C?237/09, Rec. p. I?4985, apartado 24, y de 18 de julio de 2013, Evita-K, C?78/12, apartado 33).

21 Asimismo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que dicho concepto tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria esté obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni tampoco a tener en cuenta la intención de un operador diferente de dicho sujeto pasivo que interviene en la misma cadena de entregas (véanse, en este sentido, las sentencias *Optigen* y otros, antes citada, apartados 44 a 46 así como 51 y 55; *Halifax* y otros, antes citada, apartados 56 y 57; de 6 de julio de 2006, *Kittel* y *Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartados 41 a 44, así como *Newey*, antes citada, apartado 41).

22 De ello se deduce que operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes en el sentido de los artículos 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basa dicho concepto y no adolecen de fraude al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas *Optigen* y otros, apartados 51 y 52 así como *Halifax* y otros, apartados 58 y 59).

23 En el caso de autos, no se discute que *Dixons* era propietaria de los bienes entregados en las transacciones controvertidas en el litigio principal ni que, en consecuencia, dicha sociedad podía transmitir al adquirente de dichos bienes el poder de disposición sobre los mismos con las facultades atribuidas a su propietario.

24 Asimismo, nada en el expediente remitido al Tribunal de Justicia permite dudar de que *Dixons* entregó voluntariamente tales bienes a dicho adquirente con el fin de facultarle para disponer de ellos como propietario de los mismos.

25 Tampoco se advierte que se haya cometido fraude fiscal en el marco de las operaciones controvertidas en el litigio principal, ya que, según se desprende de la resolución de remisión, *Dixons* declaró y pagó regularmente el IVA correspondiente a tales operaciones.

26 La utilización fraudulenta de una tarjeta bancaria como medio de pago en dichas operaciones carece de incidencia a efectos de poder calificarlas de entregas de bienes en el sentido de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112. En efecto, tal utilización no pertenece al ámbito de los criterios objetivos en los que se basa dicho concepto, sino al de la intención de quien participó, como adquirente, en las operaciones de que se trata, así como al de los modos empleados para materializar tal intención.

27 Por tanto, procede declarar que existió una «transmisión» en el sentido de los artículos 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, entre *Dixons* y sus clientes, aun cuando en las operaciones controvertidas en el litigio principal estos últimos utilizaron fraudulentamente una tarjeta bancaria como medio de pago del precio de los bienes entregados por *Dixons*.

28 A este respecto, procede añadir, en contra de lo sostenido por *Dixons*, que la situación del litigio principal debe distinguirse del robo de mercancías, que no está incluido en el concepto de «entrega de bienes», tal como resulta de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112 (véase la sentencia *British American Tobacco* y *Newman Shipping*, antes citada, apartado 33).

29 En efecto, el robo de mercancías no tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido de los artículos 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 (véase la sentencia *British American Tobacco* y *Newman*

Shipping, antes citada, apartado 36).

30 Además, el robo de mercancías, por definición, no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del mismo. Por lo tanto, dicho robo, en cuanto tal, no puede ser considerado una entrega de bienes realizada «a título oneroso», a efectos de los artículos 2, número 1, de la Sexta Directiva y 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 (véase la sentencia *British American Tobacco y Newman Shipping*, antes citada, apartado 32).

Sobre la existencia de una «contraprestación» en el sentido de los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y 73 de la Directiva 2006/112

31 En cuanto a la cuestión de si, en el marco de las operaciones controvertidas en el litigio principal, los pagos efectuados por AmEx y Streamline con arreglo a los convenios que habían celebrado con Dixons constituyen una «contraprestación», en el sentido de los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y 73 de la Directiva 2006/112, es preciso recordar que, en el marco del sistema del IVA, las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor. De este modo, cuando la actividad de un proveedor consiste exclusivamente en entregar bienes sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, tales entregas de bienes no están sujetas al IVA (véanse, en particular, en materia de prestación de servicios, las sentencias de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 12, y de 27 de octubre de 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10, Rec. p. I-10791, apartado 17).

32 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una entrega de bienes sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido de los artículos 2, número 1, de la Sexta Directiva, y 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 y, por tanto, sólo está sujeta a gravamen si entre el proveedor y el beneficiario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian recíprocamente prestaciones y la retribución percibida por el proveedor constituye el contravalor efectivo del bien entregado al beneficiario (véanse, en particular, en materia de prestación de servicios, las sentencias antes citadas *Tolsma*, apartado 14, y *GFKL Financial Services*, apartado 18).

33 En efecto, la base imponible en la entrega de un bien consiste en todo lo que se recibe como contraprestación por el bien entregado (véanse, en particular, en materia de prestación de servicios, las sentencias *Tolsma*, antes citada, apartado 13, y de 29 de octubre de 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rec. p. I-7505, apartado 28), de manera que tal entrega se efectúa «a título oneroso», en el sentido de los artículos 2, número 1, de la Sexta Directiva y 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 si existe una relación directa entre el bien entregado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 7 de octubre de 2010, *Loyalty Management UK y Baxi Group*, C-53/09 y C-55/09, Rec. p. I-9187, apartado 51, así como de 8 de noviembre de 2012, *Profitube*, C-165/11, apartado 51).

34 Cuando un comprador paga el precio de la mercancía mediante tarjeta de crédito se producen dos operaciones: a saber, por una parte, la venta de la mercancía por un comerciante, quien también computa en el precio total exigido el IVA que será pagado por el comprador como consumidor final y percibido por el comerciante por cuenta de la Administración tributaria y, por otra, la prestación de servicios a dicho comerciante por el emisor de la tarjeta. Esta última prestación tiene por objeto la garantía de pago de la mercancía cuya compra ha sido efectuada mediante la tarjeta, la promoción de las actividades del comerciante por la posibilidad de conseguir nuevos clientes, la publicidad eventualmente hecha a favor del comerciante o cualquier otro fin (véase la sentencia de 25 de mayo de 1993, *Bally*, C-18/92, Rec. p. I-2871, apartado 9).

35 A este respecto, el hecho de que el comprador no pague el precio convenido directamente al comerciante, sino a través del emisor de la tarjeta, así como las modalidades de pago utilizadas en las relaciones entre el comprador y el comerciante no pueden modificar la base imponible. La Sexta Directiva y la Directiva 2006/112 no exigen, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta. En efecto, según los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y 73 de la Directiva 2006/112, el pago de la contraprestación por una entrega de bienes no sólo puede efectuarse por el comprador, sino también por un tercero, en el caso de autos el emisor de la tarjeta (véanse las sentencias antes citadas Bally, apartados 16 y 17, así como Loyalty Management UK y Baxi Group, apartado 56).

36 En consecuencia, el hecho de que el pago del precio de los bienes entregados por Dixons en el marco de las operaciones controvertidas en el litigio principal se efectuara por terceros, AmEx y Streamline en el caso de autos, no puede llevar a la conclusión de que tal pago no constituye la contraprestación obtenida por Dixons por la entrega de tales bienes.

37 Asimismo, en la medida en que, tal como se desprende del expediente remitido al Tribunal de Justicia, Dixons respetó los procedimientos establecidos en los convenios celebrados con AmEx y Streamline y, además, las ventas de que se trata en el litigio principal cumplen los criterios objetivos en que se basa el concepto de «entrega de bienes» en el sentido de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112, el hecho de que después resultara que tales ventas se habían pagado mediante tarjetas utilizadas de manera fraudulenta no puede tener el efecto de que el pago del precio de dichas ventas no constituya la contraprestación que Dixons obtuvo por las mismas.

38 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 2, número 1, 5, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva así como los artículos 2, apartado 1, letra a), 14, apartado 1, y 73 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, la transmisión material de un bien a un comprador que utiliza fraudulentamente una tarjeta bancaria como medio de pago constituye una «entrega de bienes» en el sentido de dichos artículos 2, número 1, 5, apartado 1, 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, y en el marco de tal transmisión, el pago efectuado por un tercero en aplicación de un convenio que celebró con el proveedor del bien por el que dicho tercero se compromete a pagar al citado proveedor los bienes vendidos por éste a compradores que utilicen esa tarjeta como medio de pago, constituye una «contraprestación» en el sentido de dichos artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 73.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Segunda) declara:

Los artículos 2, número 1, 5, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta 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, así como los artículos 2, apartado 1, letra a), 14, apartado 1, y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, la transmisión material de un bien a un

comprador que utiliza fraudulentamente como medio de pago una tarjeta bancaria constituye una «entrega de bienes» en el sentido de dichos artículos 2, número 1, 5, apartado 1, 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, y en el marco de tal transmisión, el pago efectuado por un tercero en aplicación de un convenio que celebró con el proveedor del bien por el que dicho tercero se compromete a pagar al citado proveedor los bienes vendidos por éste a compradores que utilicen esa tarjeta como medio de pago, constituye una «contraprestación» en el sentido de dichos artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 73.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.