Arrêt de la Cour
Asunto C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

contra

D. Lipjes

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 28 ter, parte E, apartado 3 – Servicios de mediación – Lugar de realización de la prestación»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuesto sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Prestaciones de servicios realizadas por intermediarios – Determinación del lugar de obligación fiscal por el artículo 28 ter, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva – Ámbito de aplicación – Operación principal no sujeta al impuesto sobre el valor añadido – Falta de pertinencia – Determinación del lugar de la operación principal – Aplicación de las disposiciones especiales del artículo 28 ter, partes A y B

(Directiva nº 77/388/CEE del Consejo, art. 28 ter, partes A, B y E, ap. 3)

El artículo 28 ter, parte E, apartado 3, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión resultante de la Directiva 91/680, que prevé que, como excepción al artículo 9, apartado 1, de la misma Directiva, el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en algunas operaciones, es el lugar en que se efectúan estas operaciones, no debe interpretarse en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al impuesto sobre el valor añadido.

En efecto, de su tenor resulta que esta disposición contempla de manera general las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios sin distinguir si los destinatarios de los servicios son o no sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido, y para determinar el lugar de una actividad de mediación, es indiferente que la operación principal esté o no sujeta al impuesto sobre el valor añadido o que se trate de una operación no imponible.

Además, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del mencionado artículo 28 ter, parte E, apartado 3, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones especiales del artículo 28 ter, partes A y B. En efecto, el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes se regula por esta última disposición, que establece así una excepción a las disposiciones generales del artículo 8 de la Sexta Directiva, que regulan la entrega de bienes en el interior de un Estado miembro.

(véanse los apartados 18, 21, 23, 25 y 26, y los puntos 1 y 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 27 de mayo de 2004(1)

«Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 28 ter, parte E, apartado 3 – Servicios de mediación –
Lugar de realización de la prestación»

En el asunto C-68/03,
que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE,
por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente
ante dicho órgano jurisdiccional entre
Staatssecretaris van Financiën

y

D. Lipjes,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 28 ter 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 su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de
1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con
vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),,

integrado por el Sr. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas y A. La Pergola,
la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. K. Lenaerts, Jueces;
Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretario: Sr. R. Grass;
consideradas las observaciones escritas presentadas:

– en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;
– en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L.I. Fernandes y Â. Seiça Neves, en calidad de
agentes;
– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra.
D.W.V. Zijlstra, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de enero de
2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 14 de febrero de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de febrero siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 28 *ter* 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 su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën y el Sr. Lipjes en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los servicios de mediación que el Sr. Lipjes realizó en Francia.

Litigio principal, marco jurídico y cuestiones prejudiciales

3 El Sr. Lipjes, que reside en los Países Bajos, se dedica con carácter profesional a la compraventa de barcos de recreo de ocasión y a la mediación en la compraventa de yates. En 1996 y 1997, intervino en dos ocasiones en la adquisición de sendos yates situados en Francia, aparentemente, en ambos casos, por cuenta de un comprador particular residente en los Países Bajos, mientras que el vendedor era un particular residente en Francia. El Sr. Lipjes no declaró el IVA correspondiente a dichas operaciones de mediación ni en los Países Bajos ni en Francia.

4 A raíz de un examen contable, los servicios tributarios neerlandeses sometieron *a posteriori* esas prestaciones de servicios al IVA. El Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Bajos), que conocía del asunto, estimó que, habida cuenta del lugar en el que estaban situados los yates en el momento de la venta, los servicios de mediación no se habían realizado en los Países Bajos y que el Sr. Lipjes tenía derecho, por tanto, a no declarar el IVA en dicho Estado miembro.

5 El Gerechtshof se basó así en el artículo 6a, apartado 3, letra c), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, 329) en su versión resultante de la Ley de 24 de diciembre de 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Esta disposición corresponde al artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que prevé, respecto a las operaciones intracomunitarias:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considerará que el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en operaciones no comprendidas en los apartados 1 y 2 ni en el artículo 9, apartado 2, letra e), es el lugar en que se efectúan estas operaciones.

Sin embargo, cuando el destinatario esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se realizan dichas operaciones, el lugar de la prestación efectuada por el intermediario se considerará situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido al destinatario el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio por el intermediario.»

6 El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, al que dicha disposición establece una excepción, determina en principio como lugar de la prestación de un servicio el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

7 El Gerechtshof consideró que, dado que los yates se encontraban en Francia y que el lugar donde se habían realizado las operaciones de mediación estaba situado en ese mismo Estado miembro, no debía aplicarse la disposición general, sino la disposición que establece la excepción para las operaciones intracomunitarias, de la que resulta que el Reino de los Países Bajos no tiene derecho a someter dichas operaciones al IVA.

8 El Staatssecretaris van Financiën interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden. Alega que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva así como la disposición nacional correspondiente deben interpretarse de manera restrictiva en el sentido de que el término «operaciones» sólo engloba las prestaciones de servicios de mediación si el contrato de base, a saber un contrato de entrega de un bien o un contrato de servicio, se ha celebrado por profesionales sujetos al IVA, lo que no sucede en el asunto principal, que afecta a particulares.

9 Considerando que el asunto suscita cuestiones a las que la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia no ofrece respuesta suficiente, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva sólo contempla servicios de intermediarios en los que el destinatario es un sujeto pasivo conforme a la Directiva o una persona jurídica no sometida al impuesto en el sentido del artículo 28 *bis*?

2) En caso de respuesta negativa, ¿el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva prescribe que, si la mediación se realiza en la compraventa de un bien corporal entre dos particulares, para determinar el lugar en el que se ha producido, debe tomarse como referencia el lugar de la transacción, como si fuese una entrega o un servicio prestado por un sujeto pasivo en el sentido del artículo 8 de la Sexta Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

10 Según el Gobierno neerlandés, apoyado en parte por el Gobierno portugués, debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva de manera restrictiva, excluyendo los servicios de mediación cuando el contrato de base se haya celebrado entre particulares y no constituya por tanto una operación sujeta al IVA. Este Gobierno afirma que dicha disposición prevé que el lugar de la prestación de los servicios de mediación debe en principio estar vinculado al lugar de la prestación principal, lo que sólo tiene sentido si la prestación principal está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, es decir si ha sido realizada por un sujeto pasivo. En la medida en que eso no había sido así en el caso de autos, procede recurrir a la regla general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber, tomar como referencia la sede de la actividad económica del Sr. Lipjes, que se encontraba en los Países Bajos.

11 A juicio del Gobierno neerlandés, en efecto, el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, en el que se inserta el artículo 28 *ter*, se refiere de forma global a las entregas y adquisiciones intracomunitarias y a la circulación, que son todas ellas operaciones realizadas por sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Así, el artículo 28 *bis* de esta Directiva se refiere sistemáticamente a las prestaciones de sujetos pasivos o de personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Desde el punto de vista de la coherencia, el artículo 28 *ter* debe interpretarse, por ello, en el mismo sentido.

12 El citado Gobierno añade que este razonamiento se ve corroborado por el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo segundo, que alude a los destinatarios identificados a efectos del IVA por un número de identificación. Del mismo modo, este sólo puede ser el caso de los sujetos pasivos y de las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

13 Por otra parte, sostiene el Gobierno neerlandés, la disposición de que se trata tiene por objetivo evitar que la empresa cliente ejercite su derecho a obtener una deducción en un Estado miembro distinto de aquel en el que paga el IVA. A los particulares destinatarios de servicios y que no tienen derecho a deducción, no les resulta necesaria tal regla. Este Gobierno considera que la solución que preconiza también es la que mejor refleja la realidad económica y la racionalidad fiscal.

14 Según la Comisión, no procede restringir el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva contradiciendo su tenor muy claro, que prevé una excepción expresa a las disposiciones generales para la categoría de operaciones de mediación, sin distinguir en función de las partes del contrato de base. No hay ninguna

razón para apartarse de dicha regla cuando el contrato de base es una operación no sujeta al IVA. En efecto, el sistema de intercambios intracomunitarios en su conjunto, tal como se recoge en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, no se reduce solamente a los intercambios entre profesionales.

15 La Comisión afirma que el término «operaciones» se emplea en varios lugares en la Sexta Directiva para designar tanto los servicios entre sujetos pasivos como los prestados a particulares, como en el artículo 4, apartados 3 y 5. Una interpretación restrictiva del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de esta Directiva provocaría distinciones complejas e iría contra los principios de simplicidad en el tratamiento de las operaciones y de tributación racional y homogénea.

16 A este respecto, es necesario señalar con carácter preliminar que, por lo que respecta a la relación entre los artículos 9, apartado 1, y 28 *ter*, parte E, de la Sexta Directiva, el artículo 28 *ter*, parte E, establece, cuando se trata de un intercambio intracomunitario, una excepción a la regla general del artículo 9, apartado 1. No existe, por tanto, ninguna preeminencia de dicho artículo 9, apartado 1, y hay que preguntarse, en cada situación, si se regula por una u otra disposición (véase, por la relación similar entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C?327/94, Rec. p. I?4595, apartados 20 y 21).

17 En la medida en que en el presente caso se trata de un intercambio intracomunitario, el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva es aplicable en principio. Procede entonces examinar si tal aplicabilidad puede verse afectada por el hecho de que el objeto del servicio de mediación fuera una operación no sujeta al IVA.

18 Sobre ese punto, es preciso señalar que del tenor del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que éste contempla de manera general las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios «que actúen en nombre y por cuenta de terceros», sin distinguir si los destinatarios de los servicios son o no sujetos pasivos del IVA.

19 Igualmente, de ninguna de las disposiciones del título XVI *bis* de la Sexta Directiva, en el que se inserta el artículo 28 *ter*, se desprende que dejen fuera de su ámbito de aplicación toda prestación de servicios cuyo destinatario sea un particular no sujeto al IVA. Por otro lado, como alega la Comisión, la expresión «intercambios entre los Estados miembros» utilizada en el encabezamiento de dicho título se refiere tanto a las entregas a sujetos pasivos como a aquellas realizadas a personas que no sean sujetos pasivos. La circunstancia de que diversas disposiciones de ese título, como el artículo 28 *bis*, se pronuncien sobre la sujeción al IVA de determinadas operaciones no influye sobre el alcance del artículo 28 *ter*, que tiene por único objeto la determinación del lugar de realización de las propias operaciones.

20 Por lo que respecta a la alegación del Gobierno neerlandés basada en el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo segundo, que alude a los destinatarios identificados a efectos del IVA por un número de identificación en un Estado miembro distinto de aquel en el que se realiza la operación de que se trate basta señalar que dicho párrafo, introducido por la locución «sin embargo», indica una categoría de excepciones bien concretas, que no pueden tener influencia sobre la regla más general prevista en el párrafo anterior.

21 Como destaca el Abogado General en los puntos 36 a 40 de sus conclusiones, para determinar el lugar de una actividad de mediación, es indiferente que la operación principal esté o no sujeta al IVA.

22 Por último, en lo relativo a la alegación formulada por el Gobierno neerlandés de que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva afecta sobre todo al derecho a deducir el IVA, que no se aplica sin embargo a un particular, basta afirmar que nada en el tenor de dicha disposición apoya esta tesis, ya que tal disposición se refiere únicamente a la determinación del lugar de realización del servicio de mediación y de ningún modo al derecho a deducir de los destinatarios que sean particulares.

23 Procede, por tanto, responder a la primera cuestión que no debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al IVA.

Sobre la segunda cuestión

24 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, procede, para determinar el lugar en el que se realizó la operación de base del servicio de mediación, referirse a las disposiciones generales del artículo 8 de la Sexta Directiva o a las disposiciones especiales del artículo 28 *ter* de esta misma Directiva.

25 A este respecto, basta señalar que de los términos de la Sexta Directiva se desprende que el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes se regula por el artículo 28 *ter*, partes A y B, de esta Directiva, que establece así una excepción a las disposiciones generales del artículo 8 de la misma Directiva, que regulan la entrega de bienes en el interior de un Estado miembro. En el presente caso no se impone una apreciación diferente.

26 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 *ter*, partes A y B, de dicha Directiva.

Costas

27 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés y portugués así como por la Comisión, que han 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 Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 14 de febrero de 2003, declara:

- 1) El artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, 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, en su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, no debe interpretarse en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al impuesto sobre el valor añadido.
- 2) Cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, en su versión modificada, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 *ter*, partes A y B, de dicha Directiva.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de mayo de 2004.

El Secretario

El Presidente de la Sala Primera

R. Grass

P. Jann

1 – Lengua de procedimiento: neerlandés.