

Downloaded via the EU tax law app / web

Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

contra

X

y

fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV

(Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 17, apartados 2 y 3 — Artículo 28 ter, parte A, apartado 2 — Derecho a deducción — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros — Lugar de adquisiciones intracomunitarias de bienes»

Sumario de la sentencia

*Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, aps. 2 y 3, y 28 ter, parte A, ap. 2)*

El artículo 17, apartados 2 y 3, y el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, 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 la versión resultante de la Directiva 92/111, deben interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que se encuentra en la situación prevista en el párrafo primero de esta última disposición, no tiene derecho a deducir inmediatamente el impuesto sobre el valor añadido soportado en una adquisición intracomunitaria.

En efecto, dado que los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro, no se puede considerar que dichas operaciones den «derecho a deducción» en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva, que supedita la deducción del impuesto sobre el valor añadido que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo.

A este respecto, el régimen general de deducción del impuesto, en los términos previstos en el artículo 17 de la Sexta Directiva, no pretende sustituir, en esa situación, el régimen particular contemplado en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de la misma, basado en un mecanismo de reducción de la base imponible que permite corregir la doble imposición.

(véanse los apartados 40 a 43 y 45 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 22 de abril de 2010 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartados 2 y 3 – Artículo 28 ter, parte A, apartado 2 – Derecho a deducción – Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros – Lugar de adquisiciones intracomunitarias de bienes»

En los asuntos acumulados C?536/08 y C?539/08,

que tienen por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 14 de noviembre de 2008, recibidas en el Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 2008, en el procedimiento entre

**Staatssecretaris van Financiën**

y

**X** (asunto C?536/08)

y

**fiscale eenheid Facet-Facet Trading** (asunto C?539/08),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis (Ponente), J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de noviembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, por los Sres. H.W.M. van Kesteren y M.A.J. Raafs, advocaten;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. Noort, y por el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. C. ten Dam, 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 Las peticiones de decisión prejudicial se refieren a la interpretación de los artículos 17, apartados 2 y 3, y 28 *ter*, parte A, apartado 2 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 la versión resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 384, p. 47) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios entre el Staatssecretaris van Financiën (en lo sucesivo, «Staatssecretaris») y X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading (en lo sucesivo, «Facet»), respectivamente, en relación con la liquidación complementaria del impuesto del valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 17, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

[...]

d) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país;

b) de sus operaciones exentas conforme al artículo 14, apartado 1, letra i), al artículo 15, al artículo 16, apartado 1, partes B, C, D y E y apartado 2 y al artículo 28 *quater*, partes A y C;

c) de sus operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, letra a) y letra d), apartados 1 a 5, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones

estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

4 De conformidad con el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva:

«Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1.»

5 El artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva establece:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria” de un bien la obtención del poder de disponer 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.»

6 El artículo 28 *ter*, parte A, de la Sexta Directiva dispone:

«1. Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), sin embargo, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al Impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1.

No obstante, si, en aplicación del apartado 1, la adquisición queda gravada por el Impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también, en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.

A efectos del párrafo primero, se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

– que el adquirente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del Estado miembro al que se hace referencia en el apartado 1, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater*,

– que el adquirente haya cumplido las obligaciones de declaración establecidas en el último párrafo de la letra b) del apartado 6 del artículo 22.»

7 El artículo 28 *quater*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva establece:

«Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas, con arreglo al apartado 1 de la parte A del artículo 28 *ter*, en el interior de su territorio cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- que [quien] realice la adquisición intracomunitaria de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, [pero] identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro,
- la adquisición intracomunitaria de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes [efectuada] por este sujeto pasivo en el interior del país,
- los bienes así adquiridos por dicho sujeto pasivo se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquél en el que se encuentre identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega,
- el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados en ambos casos a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,
- dicho destinatario haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el tercer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21, como deudor del impuesto exigible por concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país.»

8 El artículo 28 *quinto*, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes. La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el interior del país.»

9 El artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva, en la versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, dispone:

«[...]

b) Los sujetos pasivos identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán también presentar un estado recapitulativo de los adquirentes identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en las letras a) y d) de la parte A del artículo 28 *quater*, y de los destinatarios identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido de las operaciones mencionadas en el párrafo quinto.

El estado recapitulativo debe presentarse por cada trimestre civil, en el plazo y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros, que deberán tomar las medidas necesarias para que se cumplan, en todo caso, las disposiciones relativas a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos.

[...]»

*Normativa nacional*

10 El artículo 15 de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre el volumen de negocios»), establece:

«La cuota prevista en el artículo 2 a deducir por el operador será:

[...]

b. la cuota devengada en el período de declaración en concepto de adquisiciones intracomunitarias, en el sentido del artículo 17 a, apartado 1, realizadas por el operador, siempre que dicho operador disponga de una factura expedida del modo prescrito por la normativa vigente;

c. la cuota devengada en el período de declaración:

[...]

por las adquisiciones intracomunitarias, en el sentido del artículo 17 a, apartado 1, realizadas por el operador distintas a las previstas en el apartado b;

[...]

El operador no podrá deducir la cuota cuando, en virtud del artículo 30, apartados 1, 2 y 3, se pueda presentar una solicitud de devolución.

[...]»

11 De conformidad con el artículo 17 a de dicha Ley:

«Se entenderá por adquisición intracomunitaria la adquisición de bienes derivada de su entrega por un operador en el ejercicio de su actividad, siempre que dichos bienes se expidan o transporten de un Estado miembro a otro Estado miembro.

[...]»

12 El artículo 17 b de dicha Ley establece:

«Se considerará lugar de adquisición intracomunitaria el lugar de llegada de la expedición o del transporte.

Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 1, la adquisición intracomunitaria se considerará realizada en el Estado miembro que haya otorgado el número de identificación a efectos del IVA bajo el cual se haya realizado la adquisición, siempre que el comprador no demuestre que se ha cobrado el impuesto en virtud del apartado 1.

[...]»

13 El artículo 30, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios establece:

«A petición del sujeto pasivo, se devolverá la cuota devengada en concepto de adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando hubiese sido cobrada en virtud del artículo 17 b, apartado 2, y el interesado demuestre que para esa misma adquisición ya había sido cobrada en el Estado

miembro de llegada de la expedición o del transporte.

[...]»

## Litigios principales y cuestión prejudicial

### *Asunto C-536/08*

14 X, empresa domiciliada en los Países Bajos, comercializa ordenadores y componentes de ordenadores. En el período comprendido entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 1999, compró productos de este tipo a empresas situadas en Estados miembros distintos de los Países Bajos y de España (en lo sucesivo, «proveedores») y los revendió a compradores domiciliados en España.

15 Los proveedores no cargaron el IVA en la factura dirigida a X pero indicaron en la misma el número de identificación neerlandés a efectos del IVA. Con posterioridad, X mencionó en las facturas entregadas a sus compradores la aplicación del artículo 28 *quater*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva.

16 En su declaración correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 1998 y el 30 de septiembre de 1998, X no consignó ningún importe en concepto de IVA devengado por adquisiciones intracomunitarias. Tampoco dedujo el IVA correspondiente a estas adquisiciones intracomunitarias. De igual modo, tampoco declaró entregas intracomunitarias en el sentido de los artículos 37 a de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968 y 22, apartado 6, letra b), último párrafo, de la Sexta Directiva.

17 Por el contrario, respecto al período comprendido entre el 1 de octubre de 1998 y el 30 de junio de 1999, X incluyó en su declaración el IVA debido por las adquisiciones intracomunitarias y lo dedujo. Además declaró entregas intracomunitarias en el sentido de las disposiciones citadas en el apartado anterior. Según la resolución de remisión, no se ha acreditado que las mercancías controvertidas hayan sido expedidas o transportadas directamente a los compradores en España en el marco de las operaciones mencionadas en el apartado 14 de la presente sentencia.

18 Al considerar que X había adquirido las mercancías en cuestión en el sentido del artículo 17 a de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, el Inspecteur van de Belastingdienst (en lo sucesivo, «Inspecteur») giró a la interesada, por el período antes mencionado, una liquidación complementaria del IVA. El Inspecteur era de la opinión que aquélla había adquirido estas mercancías en los Países Bajos, de conformidad con el artículo 17 b de dicha Ley y con el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2 de la Sexta Directiva. Tras una reclamación presentada por X contra esta decisión, el Inspecteur confirmó su resolución y señaló, por otra parte, que tales adquisiciones intracomunitarias no otorgan a X ningún derecho a deducción.

19 Esta última recurrió dicha decisión ante el Gerechtshof te's-Gravenhage. Mediante sentencia de 22 de abril de 2005, éste estimó el recurso, anuló la decisión controvertida y redujo el importe de la liquidación complementaria. El Staatssecretaris recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.

20 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben interpretarse los artículos 17, apartados 2 y 3, y 28 *ter*, [...] parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva en el sentido de que si, en virtud del párrafo primero de la disposición citada en último lugar, tiene la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes el territorio

del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del [IVA] bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición, dicho adquirente tiene derecho a deducir inmediatamente el IVA así adeudado en el Estado miembro?»

#### *Asunto C-539/08*

21 Facet, unidad fiscal domiciliada en los Países Bajos, comercializa componentes de equipos informáticos. En el período comprendido entre el 1 de diciembre de 2000 y el 30 de septiembre de 2001, compró productos de esta clase a empresas establecidas en Alemania e Italia (en lo sucesivo, «proveedores») y los revendió a compradores domiciliados en Chipre (en lo sucesivo, «compradores»), que cuentan con un representante fiscal establecido en Grecia. Las mercancías fueron transportadas directamente desde Alemania e Italia hasta España.

22 Los proveedores no cargaron el IVA en las facturas. Por el contrario, sí indicaron en ellas el número de identificación a efectos del IVA neerlandés de Facet. Ésta no cargó tampoco el IVA en las facturas entregadas a los compradores chipriotas. Sin embargo, sí indicó en ellas el número de identificación griego a efectos del IVA que le habían facilitado los compradores.

23 En la declaración que presentó en los Países Bajos, Facet mencionó el IVA adeudado en concepto de adquisiciones intracomunitarias y lo dedujo. Recogió también las entregas a los compradores como entregas intracomunitarias en el sentido de los artículos 37 a de la Ley del impuesto sobre el volumen de los negocios y 22, apartado 6, letra b), último párrafo, de la Sexta Directiva, indicando el número de identificación griego a efectos del IVA de los compradores o de sus representantes fiscales. Sin embargo, ni los representantes fiscales ni los propios compradores declararon adquisiciones intracomunitarias para las compras en cuestión. Tampoco declararon entregas intracomunitarias ni presentaron un «estado recapitulativo» en el sentido del artículo 22, apartado 6, letra b), último párrafo, de la Sexta Directiva. Además, los compradores no estaban registrados en España a efectos del IVA ni presentaron en este país declaración alguna de adquisiciones intracomunitarias.

24 El Inspecteur consideró que Facet había realizado adquisiciones intracomunitarias y que no tenía derecho a deducir el IVA. En estas circunstancias, giró una liquidación complementaria.

25 Facet recurrió la decisión del Inspecteur ante el Gerechtshof te Amsterdam. Mediante sentencia de 27 de febrero de 2006, éste estimó el recurso, anuló la decisión controvertida y redujo el importe de la liquidación complementaria. El Staatssecretaris recurrió dicha sentencia en casación ante el tribunal remitente.

26 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial idéntica a la planteada en el asunto C-536/08.

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

27 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende, en esencia, que se determine si el adquirente disfruta, en virtud del artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, de un derecho a deducción inmediata del IVA soportado en una adquisición intracomunitaria, en el caso previsto en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva.

28 Para responder a esta cuestión, procede recordar con carácter preliminar que el derecho a la deducción del IVA constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 15, y de 23 de abril de 2009,

PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, Rec. p. I?0000, apartado 15).

29 El derecho a deducción se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. En consecuencia, toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros (véase la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, apartado 16).

30 El artículo 28 *ter*, parte A, de la Sexta Directiva, que forma parte del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros previsto en el título XVI *bis* de dicha Directiva, regula, por su parte, la localización de las adquisiciones intracomunitarias, como las controvertidas en los asuntos principales. El objetivo perseguido por este régimen transitorio es transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, Rec. p. I?3227, apartado 40).

31 Su apartado 1 enuncia la regla general de que se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

32 Procede señalar a este respecto, que la Directiva 92/111 introdujo en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2 de la Sexta Directiva un último párrafo que establece que si el adquirente acredita haber realizado la adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega, efectuada dentro del Estado miembro al que se hace referencia en el apartado 1 de dicho artículo, respecto de la cual el destinatario ha sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el apartado 3 de la parte E del artículo 28 *quater* de la Directiva, y si dicho adquirente ha cumplido las obligaciones de declaración establecidas en el último párrafo de la letra b) del apartado 6 del artículo 22 de dicha Directiva, se considerará que la adquisición intracomunitaria ha sido gravada con el IVA de conformidad con la regla general enunciada en el mencionado artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1.

33 Para garantizar la sujeción de la adquisición en cuestión al IVA, el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva dispone que, en la medida en que el adquirente no acredite que la operación ha quedado sujeta al impuesto conforme a las disposiciones previstas en el apartado 1 de dicho artículo, tendrá la consideración de lugar de adquisición el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido bajo el cual el adquirente ha efectuado esta adquisición (en lo sucesivo, «Estado miembro de identificación»).

34 En el supuesto de que la adquisición quede gravada, en aplicación del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, este artículo prevé, en su apartado 2, párrafo segundo, un mecanismo corrector consistente en reducir la base imponible en la cantidad procedente en el Estado miembro de identificación.

35 Se desprende que el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva pretende, por una parte, garantizar la sujeción de la adquisición intracomunitaria en cuestión y, por otra parte, evitar la doble imposición por una misma adquisición.

36 Sin embargo, la aplicación del mecanismo corrector previsto en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva queda subordinada a que se den todos los requisitos enunciados en el último párrafo de dicho artículo, como se ha recordado en el apartado 32 de la presente

sentencia.

37 A este respecto, es importante señalar, en primer lugar, que el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264, p. 1) no se adoptó para establecer un sistema de intercambio de información entre las administraciones fiscales de los Estados miembros que les permita determinar si las adquisiciones intracomunitarias se han gravado efectivamente con el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte en el supuesto en que el sujeto pasivo no pueda aportar por sí mismo las pruebas necesarias a este objeto (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Twoh Internacional*, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 34).

38 En segundo lugar, procede señalar que cuando se cumplen los requisitos del artículo 28 *quater*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, todos los Estados miembros están obligados a adoptar medidas concretas para no gravar con el IVA las «adquisiciones intracomunitarias» de bienes efectuadas, en el sentido del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de dicha Directiva, en el interior de su territorio.

39 Se plantea, pues, la cuestión de si se debe otorgar el derecho a deducción inmediata al sujeto pasivo en el caso, previsto en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de que, al no haber gravado con el IVA la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, se exija al sujeto pasivo dicho impuesto en el Estado miembro de identificación.

40 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

41 Pues bien, en circunstancias como las del asunto principal, consta que, en realidad, los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro.

42 Por lo tanto, no se puede considerar que dichas operaciones den «derecho a deducción» en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo.

43 Procede subrayar que el régimen general de deducción del impuesto, en los términos previstos en el artículo 17 de la Sexta Directiva, no pretende sustituir en una situación como la controvertida en el asunto principal el régimen particular contemplado en el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafo segundo, de la misma, basado en un mecanismo de reducción de la base imponible que permite corregir la doble imposición.

44 Además, reconocer en dicho supuesto el derecho a deducción puede afectar al efecto útil del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, párrafos segundo y tercero de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el sujeto pasivo que se ha beneficiado del derecho a deducción en el Estado miembro de identificación pierde todo incentivo para declarar la imposición de la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. Tal solución podría, a fin de cuentas, poner en peligro la aplicación de la norma de base en virtud de la cual, al tratarse de una adquisición intracomunitaria, se considera como lugar de sujeción el

Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, es decir, el Estado miembro de consumo final, que es objeto del régimen transitorio.

45 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 17, apartados 2 y 3, y el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que se encuentra en la situación prevista en el párrafo primero de esta última disposición, no tiene derecho a deducir inmediatamente el IVA soportado en una adquisición intracomunitaria.

### **Costas**

46 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 Tercera) declara:

**El artículo 17, apartados 2 y 3, y el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 2, 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 la versión resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, deben interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que se encuentra en la situación prevista en el párrafo primero de esta última disposición, no tiene derecho a deducir inmediatamente el impuesto sobre el valor añadido soportado en una adquisición intracomunitaria.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.