

Asunto C-430/09

Euro Tyre Holding BV

contra

Staatssecretaris van Financiën

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

«Sexta Directiva IVA — Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero — Exención de las entregas de mercancías expedidas o transportadas en el interior de la Unión — Entregas sucesivas de las mismas mercancías que dan lugar a una única expedición o a un solo transporte intracomunitario»

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 — Exención de las entregas de mercancías expedidas o transportadas en el interior de la Comunidad

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 28 quater, parte A, letra a), párr. 1]

Cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega —al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, 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 modificada por la Directiva 96/95, en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva—, ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

En una situación en la que el primer adquirente, que obtuvo el poder de disponer del bien en calidad de propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, manifiesta su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien en calidad de propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

(véanse los apartados 44 y 45 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 16 de diciembre de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Exención de las entregas de mercancías expedidas o transportadas en el interior de la Unión – Entregas sucesivas de las mismas mercancías que dan lugar a una única expedición o a un solo transporte intracomunitario»

En el asunto C-430/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 9 de octubre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de noviembre de 2009, en el procedimiento entre

Euro Tyre Holding BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Euro Tyre Holding BV, por el Sr. T.C. van Zwieten, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. K. Georgiadis y por las Sras. M. Germani y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. D. Triantafyllou y W. Roels, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, 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 modificada por la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996 (DO L 338, p. 89; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28*bis*, apartado 1, letra a), y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de esta misma Directiva.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Euro Tyre Holding BV (en lo sucesivo, «ETH») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda neerlandés), en relación con las liquidaciones complementarias del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que se habían girado a esta sociedad a raíz de una transacción relativa a unas mercancías que fueron objeto de dos entregas sucesivas.

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 El artículo 8, apartado 1, letras a) y b), de la Sexta Directiva dispone:

«Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquiriente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquiriente. [...]

b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.»

4 A tenor del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva:

«Están también sujetas al [IVA]:

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 *ter*, parte A, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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.»

6 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de esta misma Directiva está redactado de la manera siguiente:

«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 concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, 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.»

7 El artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 *nono*, de ésta, establece varias obligaciones para los sujetos pasivos relativas, en particular, a la compatibilidad, la facturación, la declaración, así como al estado recapitulativo que éstos están obligados a presentar a la administración tributaria. El apartado 6, letra b), párrafo primero, de este artículo dispone:

«Los sujetos pasivos identificados a efectos del [IVA] deberán también presentar un estado recapitulativo de los adquirentes identificados a efectos del [IVA] 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 [IVA] de las operaciones mencionadas en el párrafo quinto.»

Normativa nacional

8 Se desprende de las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia por el Gobierno neerlandés que las disposiciones nacionales aplicables al litigio principal resultan de la Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios (*Wet op de omzetbelasting 1968*), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Ley de 1968»).

9 Según el artículo 5 de la Ley de 1968, en el supuesto de que la mercancía objeto de la entrega sea expedida o transportada, el lugar de entrega se sitúa en el lugar en el que se inicie la expedición o el transporte.

10 Según el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Ley de 1968, el impuesto es de 0 % para las entregas de bienes y servicios enumerados en el cuadro II de dicha Ley siempre que se respeten los requisitos que se establezcan mediante una disposición general de la Administración.

11 La rúbrica 6, letra a), de dicho cuadro II, en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal, mencionaba «los bienes que se transporten a otro Estado miembro cuando estén sujetos en dicho Estado miembro a la percepción de un impuesto sobre la adquisición intracomunitaria».

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 ETH es una sociedad neerlandesa cuya actividad comercial consistía en el suministro de piezas de recambio para coches automóviles y otros vehículos. En el período comprendido entre el 1 de octubre de 1997 y el 31 de enero de 1999, vendió varias partidas de neumáticos, con la condición de entrega «en almacén», a dos sociedades establecidas en Bélgica, Miroco BVBA y

VBS BVBA (en lo sucesivo, respectivamente, «Miroco» y «VBS» o, conjuntamente, «compradores»). Esta condición de entrega, implicaba que ETH debía entregar las mercancías en su almacén situado en Venlo (Países Bajos) y que el transporte desde el almacén debía efectuarse por cuenta y riesgo de los compradores. Al celebrarse los contratos de compraventa, dichos compradores indicaron a ETH que las mercancías serían transportadas a Bélgica.

13 En relación con las referidas compraventas, ETH entregó a los compradores facturas sin mención del IVA. Los compradores habían pagado las mercancías antes de la entrega de éstas.

14 Antes de la entrega de las mercancías en ejecución de los contratos de compraventa, los compradores las revendieron, cada uno por su cuenta, a Banden Decof NV (en lo sucesivo, «Decof»), sociedad domiciliada en Bélgica, estableciéndose como condición de entrega que el transporte de las mercancías hasta el establecimiento de Decof se efectuara por cuenta y riesgo de Miroco o, en su caso, VBS.

15 Las mercancías fueron recogidas en el almacén de ETH en los Países Bajos por un representante de Miroco o de VBS, y fueron transportadas directamente al establecimiento de Decof en Bélgica en un camión con conductor puesto a disposición de dichas sociedades, a título oneroso, por Decof. Cada vez que iba a recoger las mercancías, el conductor entregaba a ETH una declaración, firmada por él, de que las mercancías se transportaban a Bélgica. Posteriormente, ETH fue informada de que las mercancías no habían sido transportadas con destino a los compradores. ETH no intervino en el transporte.

16 Con anterioridad a las entregas, la administración tributaria había declarado, a petición de ETH, que los números de identificación del IVA de los compradores eran correctos. A continuación, por lo que se refiere a dichas entregas, ETH presentó la declaración a que se refiere el artículo 22, apartado 6, letra b), de la Sexta Directiva.

17 Como consecuencia de una inspección efectuada en ETH en 1999, el Inspecteur, en calidad de autoridad competente en los Países Bajos en materia de recaudación del IVA, rechazó la declaración de aplicación del tipo cero del impuesto y notificó a esta sociedad dos liquidaciones complementarias del IVA correspondientes, respectivamente, al período comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1998, y al mes de enero de 1999. Tras una primera reclamación, el Inspecteur anuló las liquidaciones complementarias por contener un error en el nombre del destinatario. Una vez corregido el error, el Inspecteur estableció dos nuevas liquidaciones complementarias. Como consecuencia de una nueva reclamación, el Inspecteur redujo el importe de la primera liquidación complementaria y confirmó el importe de la segunda.

18 ETH recurrió estas últimas liquidaciones complementarias ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. En su sentencia de 6 de marzo de 2007, este órgano jurisdiccional declaró que el transporte intracomunitario de los Países Bajos a Bélgica se efectuaba en el marco de las entregas de los compradores a Decof. Por consiguiente, habida cuenta de la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec. p. I-3227), ETH no estaba facultada para aplicar, en relación con sus entregas a los compradores, la exención basada en la entrega intracomunitaria contemplada en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. No obstante, dicho órgano jurisdiccional, por otros motivos, declaró el recurso parcialmente fundado y redujo las dos liquidaciones controvertidas. ETH interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

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

«A la luz del artículo 28 *quater*, parte A, inicio y letra a), de la Sexta Directiva IVA, así como del

artículo 8, apartado 1, letras a) y b), del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y del artículo 28 *ter*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva, en el supuesto de dos entregas consecutivas de la misma mercancía entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, en las que sólo hay una única expedición intracomunitaria o un solo transporte intracomunitario, ¿cómo procede determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario cuando es efectuado por la persona o por cuenta de la persona que tiene tanto la condición de comprador en la primera entrega como la de vendedor en la segunda entrega?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, debe imputarse dicho transporte a la primera o a la segunda entrega, al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva.

21 De la resolución de remisión se desprende que, mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que el Tribunal de Justicia precise la respuesta que éste dio en la sentencia EMAG Handel Eder, antes citada. En efecto, en el apartado 45 de dicha sentencia, y en el punto 1, párrafo primero, de su fallo, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia no precisó cómo procedía determinar a cuál de las dos entregas debía imputarse el transporte.

22 El asunto que dio lugar a la sentencia EMAG Handel Eder, antes citada, se situaba en un contexto fáctico análogo al del litigio principal. En efecto, en dicho asunto, se trataba de dos entregas sucesivas de una misma mercancía que había sido objeto de un único transporte intracomunitario. Al igual que en el litigio principal, en ambas entregas se veían implicados tres sujetos domiciliados en dos Estados miembros diferentes. No obstante, en dicho asunto, el comprador intermediario había recibido un encargo de suministro de mercancías del comprador final antes de adquirir dichas mercancías de su proveedor, mientras que el litigio principal se refiere a una situación en la que el comprador intermediario revende al comprador final las mercancías que previamente había adquirido de su proveedor, sin que haya habido un encargo previo.

23 En el apartado 38 de la sentencia EMAG Handel Eder, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, aunque dos entregas sucesivas sólo den lugar a un único desplazamiento de bienes, debe considerarse que se han sucedido en el tiempo.

24 Por lo que se refiere al lugar de estas dos entregas, el Tribunal de Justicia consideró que, si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes, y que tiene, por tanto, como corolario una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, es la primera de las dos entregas sucesivas, la segunda entrega se considerará consumada en el lugar de la adquisición intracomunitaria que la precede, es decir, en el Estado miembro de llegada. A la inversa, si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes es la segunda de las dos entregas sucesivas, la primera entrega, que se supone realizada antes de la expedición o el transporte de

los bienes, se considerará consumada en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte (sentencia EMAG Handel Eder, antes citada, apartado 50).

25 Por ello, únicamente el lugar de la entrega que da lugar a expedición o a transporte intracomunitario de bienes se determina de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, considerándose que dicho lugar está situado en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. El lugar de la otra entrega se determinará de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la misma Directiva. Tal lugar se considerará situado bien en el Estado miembro de partida, bien en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, según que dicha entrega sea la primera o la segunda de las dos entregas sucesivas (sentencia EMAG Handel Eder, antes citada, apartado 51).

26 Estas consideraciones pueden hacerse extensivas a circunstancias como las del asunto principal.

27 Por lo que se refiere a la cuestión de a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario si éste es efectuado por la persona o por cuenta de la persona que, en su condición de primer adquirente y de segundo proveedor, se ha visto implicada en ambas entregas, debe señalarse que la Sexta Directiva no establece ninguna regla general a este respecto. La respuesta a esta cuestión depende de una apreciación global de todas las circunstancias particulares que permiten determinar qué entrega cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

28 A este respecto, debe recordarse que, igual que otros conceptos que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva (véanse, en particular, 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 44, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 41), los conceptos de entrega y de adquisición intracomunitarias tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate (sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 38, y de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-0000, apartado 39).

29 También se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que una exención de la entrega intracomunitaria de un bien, en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, únicamente es aplicable si se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, si el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y si, a resultas de esta expedición o de este transporte, dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega (véanse, en este sentido, las sentencias Teleos y otros, antes citada, apartado 42; de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 23, y de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-0000, apartado 27).

30 Aunque el órgano jurisdiccional remitente sólo se pregunta acerca del requisito relativo al transporte intracomunitario, deben asimismo tenerse en cuenta los otros dos requisitos enumerados en el apartado anterior en la medida en que las circunstancias en que éstos se cumplan pueden tener importancia al apreciar el requisito de que se trata en el litigio principal.

31 Por lo que atañe, en primer lugar, a la transmisión del poder de disponer del bien en calidad de propietario en el marco de las entregas efectuadas de manera sucesiva, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 38 de la sentencia EMAG Handel Eder, antes citada, que el adquirente intermedio sólo puede transmitir al segundo adquirente el poder de disposición sobre el bien con las facultades atribuidas a su propietario si previamente lo ha recibido del primer vendedor.

32 En circunstancias como las examinadas en el litigio principal, procede considerar por lo tanto, que la retirada de las mercancías del almacén de ETH por el representante del primer adquirente constituye la transmisión a éste del poder de disponer del bien en calidad de propietario, efecto que debe imputarse a la primera entrega.

33 Ahora bien, esta circunstancia no basta por sí misma para concluir que la primera entrega constituye una entrega intracomunitaria. Efectivamente, no puede descartarse que la segunda transmisión del poder de disposición sobre el bien en calidad de propietario pueda producirse también en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, y ello antes de que se efectúe el transporte intracomunitario. En tal caso, el transporte intracomunitario ya no podría imputarse a tal entrega.

34 En el caso de que el adquirente obtenga el poder de disposición sobre el bien como propietario en el Estado miembro de entrega y sea él mismo quien se encargue de transportarlo al Estado miembro de destino, como ocurre con las entregas que tienen como condición la retirada de las mercancías del almacén del proveedor, deben asimismo tomarse en consideración, en la medida de lo posible, las intenciones que albergaba el comprador en el momento de la adquisición, siempre que éstas se deduzcan a partir de elementos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia X, antes citada, apartado 47 y jurisprudencia citada).

35 En el caso de autos, si los compradores, como primeros adquirentes, manifestaron su intención de transportar las mercancías a un Estado miembro distinto del Estado de entrega y se presentaron con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por ese otro Estado miembro, ETH podía considerar que las operaciones que efectuaba constituían entregas intracomunitarias.

36 No obstante, tras la transmisión al adquirente del poder de disposición sobre el bien en calidad de propietario, el proveedor que efectuó la primera entrega podría ser considerado deudor del IVA que gravaba esta operación si el adquirente le hubiera informado de que la mercancía se revendería a otro sujeto pasivo antes de salir del Estado miembro de entrega y si, a raíz de esta información, no hubiera presentado al adquirente una factura rectificadora que incluyera el IVA.

37 Por otra parte, por lo que se refiere al requisito relativo a la prueba, habida cuenta de que constituye uno de los requisitos de la exención recordados en el apartado 29 de la presente sentencia, debe señalarse que, aunque en principio corresponde al proveedor comprobar que la mercancía haya sido expedida o transportada a otro Estado miembro, en aquellas circunstancias en que el poder de disposición sobre el bien como propietario se transmite al adquirente en el territorio del Estado miembro de entrega y en que corresponde a dicho adquirente expedir o transportar la mercancía fuera del Estado miembro de entrega, la prueba que el proveedor pueda presentar a la autoridad tributaria depende esencialmente de los elementos que a este fin reciba del adquirente.

38 Es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en tal caso, es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal.

No obstante, una vez que el proveedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de una entrega intracomunitaria, es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar los bienes fuera de dicho Estado (véase, en este sentido, la sentencia *Teleos* y otros, antes citada, apartados 66 y 67).

39 Resulta de los autos que, en el asunto principal, al calificar su entrega de intracomunitaria y considerarla exenta de IVA, ETH se basó en el número belga de identificación del IVA de los compradores, cuya verificación solicitó a las autoridades tributarias neerlandesas, y en la declaración de los compradores, presentada en el momento en que las mercancías fueron retiradas de su almacén, que indicaba que éstas se transportarían a Bélgica. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la cuestión de si ETH, al actuar de esta manera, cumplió con sus obligaciones de prueba y de diligencia, conforme a los requisitos establecidos por el Derecho nacional a este respecto.

40 Por último, por lo que atañe al requisito relativo a la expedición o al transporte de la mercancía fuera del Estado miembro de entrega, debe precisarse que, si tal como resulta del apartado 45 de la sentencia *EMAG Handel Eder*, antes citada, la cuestión de quién dispone del poder de disposición sobre los bienes durante el transporte intracomunitario carece de pertinencia, la circunstancia de que este transporte se efectúe por el propietario del bien o por su cuenta puede, no obstante, desempeñar un papel importante en la decisión de imputar dicho transporte a la primera o a la segunda entrega. Ahora bien, en los casos en que el transporte se efectúe por o por cuenta de la persona que participa en ambas operaciones, como en el asunto principal, esta circunstancia no es determinante.

41 En consecuencia, el hecho de que en el asunto principal el segundo adquirente estuviera implicado en el transporte no es un dato que permita concluir que el transporte debe imputarse a la segunda entrega.

42 Asimismo, la circunstancia de que las mercancías no fueran transportadas al destino de los primeros adquirentes no permite excluir que el transporte se efectuara en el marco de la primera entrega, en la medida en que la aplicación de la exención a una entrega intracomunitaria está sujeta al requisito de que el transporte finalice en un Estado miembro que no sea el Estado miembro de entrega, careciendo de pertinencia a este respecto la dirección en la que finalice el transporte.

43 Esta interpretación no queda invalidada por el tenor del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, según el cual 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. Tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo perseguido por el régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, en el que se inscribe dicha disposición, es transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2010, *X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 y C-539/08, Rec. p. I-3581, apartados 30 y 31) y no determinar la persona que efectuó una adquisición intracomunitaria.

44 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que, cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega –al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, en

relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva–, ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

45 En circunstancias como las del asunto principal, en las que el primer adquirente, que obtuvo el poder de disponer del bien en calidad de propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, manifiesta su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien en calidad de propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si este requisito se cumple en el litigio del que conoce.

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 Segunda) declara:

Cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega –al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, 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 modificada por la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva–, ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

En circunstancias como las del asunto principal, en las que el primer adquirente, que obtuvo el poder de disponer del bien en calidad de propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, manifiesta su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien en calidad de propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si este requisito se cumple en el litigio del que conoce.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.