SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 2 de octubre de 2014 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva IVA — Artículo 8, apartado 1, letra a) — Determinación del lugar de realización de una entrega de bienes — Proveedor establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el adquirente — Transformación del bien en el Estado miembro en el que está establecido el adquirente»

En el asunto C-446/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 25 de julio de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de agosto de 2013, en el procedimiento entre

Fonderie 2A

y

Ministre de l'Économie et des Finances,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Vicepresidente del Tribunal de Justicia, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, J. C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de mayo de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Fonderie 2A, por Me D. Le Prado, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J. S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. I. Bakopoulos y la Sra. M. Skorila, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de julio de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de lo dispuesto en 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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Fonderie 2A, sociedad cuyo domicilio social se encuentra en Italia y el Ministro de l'Économie et des Finances en relación con la negativa a reembolsar a esta sociedad el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que pagó en Francia en 2001 por trabajos realizados en dicho Estado miembro.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por 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). Sin embargo, dado que el IVA objeto del litigio principal fue abonado en 2001, las disposiciones pertinentes son las recogidas en la Sexta Directiva.

4 El artículo 2 de la Sexta Directiva tiene la siguiente redacción:

«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.

[...]»

5 El artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva define el concepto de «entrega de bienes» del siguiente modo:

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

6 El artículo 8 de la Sexta Directiva, en virtud del cual se determina el lugar de realización de las operaciones imposables, establece, en su apartado 1, letra a), que, en caso de que el bien sea expedido o transportado por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de realización de la entrega de bienes es el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente.

7 El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva, que determina el ámbito de aplicación del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, establece:

«1. 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 [...]

[...]

3. 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.

[...]

5. Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso:

b) La transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará transferido con destino a otro Estado miembro todo bien corporal expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, para las necesidades de su empresa, que no sean la realización de cualquiera de las operaciones siguientes:

[...]

– la prestación de un servicio para el sujeto pasivo que tenga por objeto los trabajos efectuados sobre este bien, materialmente realizados en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del bien, siempre que este bien, después de dichos trabajos, se reexpida con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien.

[...]

6. Se asimilará a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el interior del cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, adquirido en el sentido del apartado 1 o importado por el sujeto pasivo, en el marco de su empresa, en este otro Estado miembro.

[...]»

8 El artículo 28 séptimo de dicha Directiva, titulado «Derecho a la deducción», dispone:

«1. Los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17 se sustituyen por el siguiente texto:

“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:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del [IVA] 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;

[...]

4. La devolución del [IVA] a que se refiere el apartado 3 se efectuará:

– en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 79/1072/CEE [del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»)],

– [...]”

[...]»

Octava Directiva

9 El artículo 1 de la Octava Directiva dispone:

«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la [Sexta Directiva] que durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 de la presente Directiva, no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país [...]»

10 El artículo 2 de dicha Directiva establece:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la [Sexta Directiva] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

Derecho francés

11 El artículo 256 del *code général des impôts*, en su redacción aplicable a los hechos objeto del litigio principal (en lo sucesivo, «CGI»), prevé que:

«I. Están sujetas al [IVA] las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

II. 1º Se entenderá por entrega de bienes, la transmisión del poder de disponer como propietario sobre un bien corporal.

[...]»

12 El artículo 258 del CGI tiene el siguiente tenor:

«I. Se considerará que el lugar de realización de una entrega de bienes corporales es Francia cuando el bien se encuentre en Francia:

a) En el momento de la expedición o del transporte por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, con destino al adquirente.

b) En el momento del montaje o de la instalación por el vendedor o por su cuenta.

c) En el momento de la puesta a disposición del adquirente, en ausencia de expedición o de transporte.

[...]»

13 Los artículos 271 del CGI y 242º M del Anexo II del CGI transponen los artículos 1 y 2 de la Octava Directiva.

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 En el año 2001, la demandante en el procedimiento principal fabricó en Italia piezas metálicas que vendió a Atral, sociedad cuyo domicilio social se encuentra en Francia.

15 Antes de entregarlas a Atral, la demandante en el procedimiento principal expidió estas piezas, por su propia cuenta, a otra sociedad francesa, Saunier?Plumaz, con el fin de que esta última realizase sobre ellas trabajos de acabado, concretamente de pintura, y que posteriormente los reexpida directamente al adquirente final.

16 El precio de venta de dichas piezas, facturado a Atral por Fonderie 2A, incluía estos trabajos de acabado. Dichos trabajos de acabado fueron facturados a Fonderie 2A por el prestador del servicio, Saunier?Plumaz, por un importe que incluía igualmente el IVA sobre dichos trabajos.

17 Fonderie 2A solicitó a la Administración tributaria francesa, sobre la base de las normas nacionales de transposición de la Octava Directiva, la devolución del IVA soportado por ella.

18 Dicha solicitud fue rechazada sobre la base de que, conforme a las normas nacionales que transponen la Sexta Directiva, el lugar de realización de la entrega de bienes estaba situado en Francia.

19 Fonderie 2A interpuso entonces un recurso contra dicho rechazo ante el Tribunal Administratif de Paris, recurso que fue desestimado mediante sentencia de 3 de julio de 2008. El recurso de apelación planteado fue igualmente desestimado por la Cour Administrative d'Appel de Paris mediante sentencia de 21 de octubre de 2010, por lo que la demandante en el litigio principal planteó un recurso de casación ante el Conseil d'État.

20 En dicho recurso de casación, la demandante en el litigio principal alega que las disposiciones del CGI adoptadas para asegurar la transposición al Derecho francés de la Sexta Directiva fueron infringidas por la Cour Administrative d'Appel de Paris. Considera que realizó una entrega intracomunitaria de bienes desde Italia y que no realizó ninguna operación sujeta en Francia. Por ello, es el adquirente el que debería ser el sujeto pasivo del IVA en dicha adquisición intracomunitaria.

21 En este contexto, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Implican las disposiciones de la Sexta Directiva por las que se determina el lugar de realización de una entrega intracomunitaria que la entrega de un bien por una sociedad a un cliente en otro país de la Unión Europea, tras la transformación de dicho bien por cuenta del vendedor en el establecimiento de otra sociedad localizada en el país del cliente, constituye una entrega entre el país del vendedor y el país del destinatario final o se trata de una entrega efectuada en el país del destinatario final, desde el establecimiento de transformación?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

22 De una lectura conjunta de los artículos 1 y 2 de la Octava Directiva se desprende que el proveedor de un bien, en una situación como la de la demandante en el litigio principal, sólo tiene derecho a la devolución del IVA que gravó dicho bien, pagado por él a un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, si dicho proveedor no llevó a cabo ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que se considere consumada en este último Estado miembro. En efecto, si un proveedor, en una situación como la de la demandante en el litigio principal, llevó a cabo una entrega de bienes en ese mismo Estado miembro, el principio de neutralidad del IVA no exige el reembolso del IVA pagado al prestador del servicio, dado que dicho proveedor, en la medida en que los servicios prestados por dicho prestador de servicios son utilizados para las operaciones sujetas de dicho proveedor, tiene derecho a la devolución del IVA, conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva en su versión modificada por el artículo 28 séptimo, punto 1, de dicha Directiva.

23 El órgano jurisdiccional remitente pretende así determinar si la entrega de bienes llevada a cabo por un proveedor, en la situación de la demandante en el litigio principal, a un adquirente establecido en otro Estado miembro se considera consumada en este último Estado miembro cuando dicho proveedor confía trabajos de acabado a un prestador de servicios establecido en este mismo Estado miembro antes de hacer transportar dichos bienes con destino a su adquirente.

24 Aun cuando la cuestión planteada se refiere, de forma genérica, a las disposiciones de la Sexta Directiva por las que se determina el lugar de realización de una entrega intracomunitaria, debe considerarse que tiene por objeto la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra a), de esta Directiva. En efecto, resulta de la jurisprudencia que esta norma, que permite determinar el lugar de realización de una entrega de bienes, no lleva a cabo ninguna distinción entre entregas «intracomunitarias» y entregas «internas» (véase la sentencia EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, apartado 46).

25 Por ello, tal y como señala la Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones, el lugar de realización de la entrega de bienes consistente en la venta de piezas metálicas objeto del litigio principal por parte de Fonderie 2A a Atral debe determinarse con arreglo a dicho artículo 8,

apartado 1, letra a), y la realización de una «transferencia» o de una «afectación», en el sentido del artículo 28 *bis*, apartados 5, letra b), y 6, de la Sexta Directiva no tiene ninguna incidencia a este respecto, por lo que no es necesario interpretar estas últimas disposiciones para responder a la cuestión planteada.

26 En estas circunstancias, debe considerarse que, mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el lugar de realización de la entrega de un bien, vendido por una sociedad establecida en un Estado miembro a un adquirente establecido en otro Estado miembro, y sobre el cual el vendedor ha hecho realizar trabajos de acabado por parte de un prestador de servicios establecido en este último Estado miembro antes de expedir dicho bien por dicho prestador de servicios al adquirente, debe considerarse consumada en el Estado miembro donde está establecido el proveedor o, por el contrario, en el Estado miembro donde está establecido el adquirente.

Respuesta del Tribunal de Justicia

27 A este respecto, debe examinarse, en primer lugar, el tenor literal del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en virtud del cual el lugar de realización de una entrega de bienes se considera consumado «en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente». Ahora bien, una interpretación literal de esta norma no permite considerar que el lugar de realización de una entrega, como la realizada entre la demandante en el litigio principal y el adquirente, se sitúa en el Estado miembro en el que está establecido el proveedor. En efecto, los bienes en cuestión fueron expedidos, en primer lugar, al prestador de servicios establecido en otro Estado miembro y este último los expidió a continuación, tras haber efectuado trabajos de acabado, al adquirente, establecido en este último Estado miembro. Por ello, los únicos bienes que son objeto del contrato celebrado entre el proveedor y el adquirente, es decir, los bienes terminados, se encontraban ya en el Estado miembro en el que está establecido este último «en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente», a los efectos del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

28 En segundo lugar, esta interpretación literal se ve corroborada por la estructura general de dicha norma. El lugar de realización de una «entrega de bienes», a los efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, es decir, el lugar en el que se transfiere el poder de disposición de un bien corporal a título de propietario, debe determinarse aplicando las reglas previstas en el artículo 8, apartado 1, de la Sexta Directiva. Ahora bien, cuando un proveedor de bienes, que se encuentra en una situación como la de la demandante en el litigio principal, expide dichos bienes a un prestador de servicios al que ha encargado trabajos de acabado, no transfiere al adquirente el poder de disposición a título de propietario de los bienes en cuestión. Dicha expedición pretende únicamente dejar los bienes en cuestión en un estado conforme a las obligaciones contractuales contraídas por el proveedor para que pueda producirse posteriormente la entrega al adquirente.

29 A este respecto, debe recordarse además que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva implica la existencia de un vínculo temporal y material suficiente entre la entrega de los bienes en cuestión y la expedición de aquéllos, así como una continuidad en el desarrollo de la operación (véase la sentencia X, C?84/09, EU:C:2010:693, apartado 33).

30 Ahora bien, dicho vínculo y dicha continuidad no existen si la expedición de los bienes por el proveedor al prestador de servicios tiene por objetivo transformarlos con carácter previo a su entrega al adquirente, con el fin de hacerlos conformes a los compromisos contractuales entre el proveedor y el adquirente. En estas circunstancias, el lugar de realización de la entrega, a los

efectos del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considera situado en el lugar en el que se encuentren los bienes cuando sean conformes a los compromisos contractuales entre estas dos partes.

31 Por último, dicha interpretación es conforme al objetivo de las normas de la Sexta Directiva relativas a la determinación del lugar de realización de las operaciones sujetas, que pretenden evitar tanto las situaciones de doble imposición como las de no imposición de dichas operaciones (véase, en este sentido, en lo que se refiere al artículo 9 de la Sexta Directiva, la sentencia ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, apartado 27 y jurisprudencia citada). En efecto, permite, tal como señaló la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, determinar de forma inequívoca el lugar de realización de la entrega de un bien, lo que así mismo indica el Estado miembro al que revierte el IVA relativo a dicha operación.

32 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el lugar de realización de la entrega de un bien, vendido por una sociedad establecida en un Estado miembro a un adquirente establecido en otro Estado miembro, y sobre el que el vendedor ha encargado a un prestador de servicios establecido en este último Estado miembro la realización de trabajos de acabado con el fin de que dicho bien sea apto para la entrega, antes de que dicho prestador de servicios expida el bien al adquirente, debe considerarse situado en el Estado miembro en el que este último está establecido.

Costas

33 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:

El artículo 8, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que el lugar de realización de la entrega de un bien, vendido por una sociedad establecida en un Estado miembro a un adquirente establecido en otro Estado miembro, y sobre el que el vendedor ha encargado a un prestador de servicios establecido en este último Estado miembro la realización de trabajos de acabado con el fin de que dicho bien sea apto para la entrega, antes de que dicho prestador de servicios expida el bien al adquirente, debe considerarse situado en el Estado miembro en el que este último está establecido.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.