Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NICHOLAS EMILIOU
presentadas el 7 de abril de 2022 [1]

Asunto C-696/20

B.
contra
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Directiva del IVA — Artículo 41 — Aplicabilidad — Entrega intracomunitaria no exenta — Recalificación por la autoridad tributaria de una operación dentro de una sucesión de operaciones en cadena — Obligación de pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) sobre la operación incorrectamente calificada de interior por una de las partes — Principio de proporcionalidad»

I. Introducción

1. Cometer un error al principio de un ejercicio de matemáticas que, por lo demás, está bien realizado generalmente puede derivar en dos posibles resultados, en función de la personalidad del profesor. Bien se puede recibir una puntuación por la parte correcta, bien se puede evaluar estrictamente por ser incorrecto el resultado. Da la impresión de que, si las autoridades tributarias se comportasen como profesores de matemáticas, la mayor parte de las veces evaluarían como en la segunda hipótesis, al menos en las circunstancias del presente asunto.

2. B es una sociedad establecida en los Países Bajos que actuó como intermediaria en una sucesión de operaciones en cadena en la que participaban al menos tres operadores. B. compró bienes a BOP, una sociedad establecida en Polonia, y se los revendió a sus propios clientes situados en otros Estados miembros.

3. Aunque esta cadena no implicaba fraude alguno, y a pesar de que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) fue efectivamente declarado en cada fase, las autoridades polacas consideraron que se había actuado incorrectamente por haberse incurrido en error al determinar la prestación a la que se imputaba el transporte con el que los bienes fueron expedidos directamente desde BOP hasta los clientes finales de B. Pese a que B. trató la primera operación (la entrega de BOP a B.) como una operación interior y la segunda (las entregas de B. a sus clientes) como una operación intracomunitaria, imputando el transporte a esta última, las autoridades polacas imputaron el transporte a la primera y, con él, también su carácter intracomunitario.

[1] Lengua original: inglés.

4. Esta recalificación llevó a las autoridades polacas a aplicar la ficción establecida en el artículo 41 de la Directiva del IVA, [2] en virtud de la cual el lugar de una adquisición intracomunitaria de bienes (es decir, el lugar de tributación) es, en resumen, el Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA con el que actuó el adquirente de los bienes, a no ser que se haya aplicado el impuesto en el lugar de llegada del transporte. Dado que B. no pudo acreditar que había aplicado el IVA a la adquisición recalificada como intracomunitaria en los Estados miembros de destino final de los bienes, las autoridades polacas atendieron al número de identificación a efectos del impuesto en ese país que B. había utilizado para dicha adquisición y exigieron el pago del IVA.

5. Sin embargo, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente y que conoce del asunto, señala que el IVA ya se había aplicado a los clientes de B. Así pues, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si el artículo 41 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad y proporcionalidad, se opone a la situación resultante, en la que, según dicho Tribunal, se pagó dos veces el impuesto: una por los clientes de B. en el Estado miembro de destino de los bienes, y otra por B. en Polonia en aplicación de la disposición nacional que transpone dicho precepto.

II. Marco jurídico

1. Derecho de la Unión

6. El artículo 20 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

[…]»

7. Conforme al artículo 40 de la Directiva del IVA, «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 adquiriente».

8. El artículo 41 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40, tendrá la consideración de lugar de adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquiriente ha efectuado esta adquisición, en la medida en que el adquiriente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 40.

Si en aplicación del artículo 40, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación de

[2] Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

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 IVA con el que el adquiriente ha efectuado esta adquisición.»

9. El artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en su versión anterior a la adopción de la Directiva (UE) 2018/1910,[3] disponía lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, 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.»

10. El artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2018/1910 dispone:

«El artículo 138 [de la Directiva del IVA] se modifica como sigue:

a) el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

"1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio, pero dentro de la Comunidad, por el vendedor o en su nombre, o por el adquiriente de los bienes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) los bienes se entregan a otro sujeto pasivo, o a una persona jurídica no sujeta al impuesto, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes;

b) el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes está identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación del IVA al proveedor."

[…]»

2. Legislación nacional

11. El artículo 25 de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios, de 11 de marzo de 2004; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone lo siguiente:

«1. Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el territorio del Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte.

[3] Directiva (UE) del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DO 2018, L 311, p. 3).

2. Sin perjuicio de la aplicación del apartado 1, cuando, para una adquisición intracomunitaria de bienes, el adquirente a que se refiere el artículo 9, apartado 2, haya indicado el número que, a efectos de operaciones intracomunitarias, le haya atribuido un determinado Estado miembro, distinto de aquel en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte, se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes también se ha efectuado en el territorio de dicho Estado miembro, a menos que el adquirente acredite que la adquisición intracomunitaria de bienes:

1) ha sido gravada en el territorio del Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte, o

2) se considere gravada en el territorio del Estado miembro en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte en virtud de la aplicación del procedimiento simplificado en el supuesto de operaciones triangulares intracomunitarias, contemplado en el título XII.»

III. Hechos, procedimiento nacional y cuestión prejudicial

12. B es una sociedad establecida en los Países Bajos y registrada a efectos del IVA en dicho Estado miembro. En el momento relevante para los autos (abril de 2012) también estaba registrada a efectos del IVA en Polonia.

13. Durante dicho período, actuó como intermediaria en una sucesión de operaciones en cadena relativas a los mismos bienes y en la que intervinieron, al menos, tres operadores diferentes. B. compró los bienes a BOP y se los revendió a sus propios clientes. Los bienes fueron expedidos directamente del proveedor inicial en Polonia (BOP) al último operador de la cadena de suministro.

14. Cuando B. compró los bienes a BOP, utilizó su número de IVA polaco. B. consideró que estas entregas eran entregas interiores y, en consecuencia, les aplicó el tipo del IVA del 23 %. Seguidamente, calificó las entregas efectuadas a sus clientes de intracomunitarias, gravadas al 0 %. Dichos clientes declararon el IVA aplicable a la adquisición intracomunitaria.

15. Mediante su decisión de 11 de junio de 2015, el Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. (Director de la Oficina de Inspección Tributaria de R., Polonia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primera instancia») recalificó la operación controvertida, tras determinar que la entrega a la que debía imputar el transporte había sido identificada incorrectamente. B. había imputado el transporte a la segunda entrega (a sus propios clientes), mientras que la autoridad tributaria de primera instancia consideró que se debió haber imputado a la primera entrega de la cadena, de BOP a B. En consecuencia, concluyó que la primera operación constituía una entrega intracomunitaria que debió haber sido declarada por B. como adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino de los bienes, para lo cual B. debería haber estado registrada allí, y las entregas de B. a sus clientes deberían haber tributado como operaciones interiores.

16. Además, dado que B. utilizó su número polaco de registro a efectos del IVA, es decir, un número de IVA proporcionado por un Estado miembro distinto del Estado miembro de destino de los bienes, la autoridad tributaria de primera instancia, sobre la base del artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, por el que se transpone el artículo 41 de la Directiva del IVA, decidió que B. debía declarar el IVA por su adquisición (recalificada como)

intracomunitaria en Polonia. Asimismo, confirmó que BOP debía facturar el IVA al tipo del 23 %[4] y que B. no tenía derecho a deducir el correspondiente IVA soportado.[5]

17. Mediante su decisión de 11 de septiembre de 2015, el Dyrektor Izby Skarbowej w W. (director de la Administración Tributaria de W., Polonia) confirmó, en esencia, estas apreciaciones.[6]

18. B recurrió esta decisión ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), que desestimó su recurso por infundado.

19. Dicho Tribunal se sumó a la postura de las autoridades tributarias relativa a la incorrecta calificación por parte de B. de las dos entregas de que se trata y a la incorrecta determinación de la operación a la que debería haberse imputado el transporte.

20. B interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), el órgano jurisdiccional remitente.

21. B alega ante dicho Tribunal que el artículo 25, apartados 1 y 2, punto 1, de la Ley del IVA fue aplicado incorrectamente, pues esta disposición se aplica exclusivamente a las operaciones intracomunitarias, y no a las situaciones nacionales (es decir, como explica B., cuando el transporte se inicia en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA). Asimismo, B. alega que se ha interpretado incorrectamente el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA, así como el artículo 41 de la Directiva del IVA en relación con el artículo 16 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011,[7] pues el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA se aplicó a una operación que ya había sido gravada como una operación interior en Polonia. Por último, B. alega que el artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA se aplicó indebidamente a su situación, ya que las entregas de que se trata habían sido gravadas (por sus propios clientes) en el Estado miembro de llegada del transporte.

22. El órgano jurisdiccional remitente señala que el IVA se pagó en cada una de las fases de la cadena, sin que haya ningún indicio de fraude. Afirma que es la errónea calificación que B. hizo de las entregas controvertidas lo que acarreó que este se hiciese deudor del IVA en Polonia.

23. De igual manera, señala que las autoridades tributarias polacas carecen de competencia para comprobar toda la cadena de entregas de que se trata, lo que significa que no se puede tomar en consideración el IVA pagado por los clientes de B. en el Estado miembro de destino de los bienes. Ello, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, deriva en una carga fiscal desproporcionada para B.

4 De la resolución de remisión se desprende que la no exención de la entrega recalificada como intracomunitaria se debía a la disposición nacional en vigor en el momento relevante para los autos, con arreglo a la cual no había lugar a la exención cuando el adquiriente hubiese actuado con su número de identificación nacional a efectos del IVA.

5 La resolución de remisión no informa de por qué se denegó el derecho de B. a la deducción.

6 De la resolución de remisión se infiere que el director de la Administración Tributaria de W. anuló la decisión de la autoridad tributaria de primera instancia y determinó que el importe de la devolución de la diferencia del impuesto para el mes de abril de 2012 era ligeramente superior. Se señala también que tal modificación carecía de pertinencia respecto al problema planteado por la presente cuestión prejudicial, ya que el director de la Administración Tributaria de W. compartió todas las apreciaciones de hecho y de Derecho recogidas en primera instancia.

7 Reglamento de Ejecución del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1).

24. En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen el artículo 41 de la [Directiva del IVA] y los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en una situación como la que es objeto del litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 25, apartado 2, de la [Ley del IVA] a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por un sujeto pasivo

– cuando la adquisición ya haya sido sometida a tributación en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición por los adquirentes de los bienes de dicho sujeto pasivo;

– cuando se haya constatado que la actuación del sujeto pasivo no implicaba fraude fiscal, sino que resultaba de una calificación errónea de las entregas en las operaciones en cadena, y que el sujeto pasivo indicó un número de identificación a efectos del IVA polaco con vistas a una entrega nacional y no a una entrega intracomunitaria?»

25. Han presentado observaciones escritas en el presente asunto B., el director de la Administración Tributaria de W., el Gobierno polaco y la Comisión Europea. Estas partes fueron igualmente oídas en la vista celebrada el 27 de enero de 2022.

IV. Apreciación

26. Para que resulte aplicable el artículo 41 de la Directiva del IVA debe haberse producido, en particular, una adquisición intracomunitaria de bienes. Que una determinada entrega dentro de una cadena (como la primera entrega de que se trata en el procedimiento principal) pueda calificarse así depende de la «imputación del transporte». Dado que las partes han expresado distintas posturas acerca de cómo abordar esta cuestión, voy a comenzar las presentes conclusiones con unas observaciones preliminares sobre este aspecto concreto (A). Después me ocuparé de la cuestión central del presente asunto, examinando la lógica subyacente al artículo 41 de la Directiva del IVA (B) y analizando su aplicabilidad al litigio principal (C).

A. Observaciones preliminares sobre la imputación del transporte

27. Cabe señalar que, al apreciar el tratamiento fiscal de las entregas de bienes que forman parte de una cadena de operaciones, es esencial dilucidar a qué eslabón exacto de esa cadena se ha de imputar el transporte efectuado en ese contexto. Esta imputación determina qué parte de las entregas se ha de definir como entrega intracomunitaria y, por tanto, ha de ser eximida del impuesto por los Estados miembros, como dispone el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA.

28. Dicha disposición, en la redacción aplicable a los hechos que son objeto del procedimiento principal, establecía que «los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, 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». [8]

29. Al interpretar esa disposición, el Tribunal de Justicia declaró que, en el caso de una cadena de varias entregas sucesivas y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario, el transporte intracomunitario «solo puede imputarse a una de esas entregas, que será, por tanto, la única exenta […]». [9]

30. El Tribunal de Justicia consideró que para responder a la cuestión de a qué entrega dentro de la cadena ha de imputarse el transporte debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto. [10] A este respecto, el Tribunal de Justicia recalcó la importancia de determinar cuándo se produjo la transmisión del poder de disposición sobre los bienes con las facultades atribuidas a su propietario. [11]

31. En el presente asunto, B. y el director de la Administración Tributaria de W. han adoptado posturas diferentes sobre la imputación del transporte mediante el que los bienes del primer operador de la cadena (BOP) se remitieron hasta el último (los clientes de B.). Mientras que B. consideró que dicho transporte debía imputarse a la segunda entrega de la cadena, es decir, a sus propias entregas a sus clientes, el director de la Administración Tributaria de W entendió que se debía imputar a la primera entrega (de BOP a B.). Esta diferente perspectiva se reflejó seguidamente en sus respectivas conclusiones sobre cuál de las entregas constituía una entrega intracomunitaria, lo cual, a su vez, afectaba a sus posturas sobre el tratamiento fiscal que correspondía a cada entrega.

32. En el presente procedimiento, B. se apoya específicamente en el artículo 36 *bis* de la Directiva del IVA para alegar que su postura sobre la imputación del transporte es conforme con el párrafo segundo de dicha disposición.

33. He de señalar que el artículo 36 *bis* de la Directiva del IVA aclara, en efecto, la cuestión de la imputación del transporte dentro de una cadena de entregas, al establecer, en su apartado 2, que «la expedición o transporte se imputará únicamente a la entrega de bienes por parte del operador intermediario [como B. en el presente asunto] cuando dicho operador haya comunicado a su proveedor el número de identificación del IVA que le ha asignado el Estado miembro desde el que se expiden o transportan los bienes». Por lo tanto, si resultase aplicable al caso de autos, dicha disposición confirmaría la postura de B. Sin embargo, a mi parecer, B. no puede invocarla en el presente asunto, pues el citado artículo se introdujo en la Directiva del IVA mediante la Directiva 2018/1910, [12] es decir, varios años después de que se produjese la operación controvertida. En consecuencia, no es aplicable *ratione temporis* al presente litigio. Además, no veo ningún elemento, ya sea en el texto de la Directiva 2018/1910, ya sea en los antecedentes legislativos, que respalde el argumento de B. según el cual el contenido del apartado 2 del artículo 36 *bis* de la Directiva del IVA refleja la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia.

8 El artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA fue modificado por la Directiva 2018/1910. Analizo con mayor detenimiento esta modificación en el punto 57 de las presentes conclusiones.

9 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), apartado 70 y jurisprudencia citada, y de 23 de abril de 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295), apartado 43 y jurisprudencia citada.

10 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 27, y de 23 de abril de 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295), apartado 43 y jurisprudencia citada.

11 Véanse, recientemente, las sentencias de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), apartados 70 y 72, y de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588), apartado 39. Véanse también, para más orientación, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), puntos 58 a 64, en las que hace especial hincapié en el riesgo conexo de pérdida accidental del bien durante el transporte.

12 Véase la nota 3 de las presentes conclusiones.

34. De la Propuesta de la Comisión que derivó en la adopción de la Directiva 2018/1910 se deduce que esa disposición es el resultado de la petición de los Estados miembros de que se introdujeran «mejoras legislativas a fin de aumentar la seguridad jurídica de los operadores a la hora de determinar la entrega a la que, dentro de la cadena de operaciones, debe imputarse el transporte intracomunitario». [13] Asimismo, otros trabajos preparatorios revelan la intención del legislador de la Unión de «evitar planteamientos divergentes entre los Estados miembros, lo que puede dar lugar a una doble imposición o a la ausencia de imposición, y a fin de reforzar la seguridad jurídica de los operadores». [14] Tal inquietud se refleja ahora en el considerando 6 de la Directiva 2018/1910.

35. En mi opinión, estos elementos confirman que la imputación del transporte en el procedimiento principal debe apreciarse atendiendo a la jurisprudencia citada en el punto 30 de las presentes conclusiones, referida a la situación anterior a la adopción de la Directiva que se acaba de citar. Corrobora esta conclusión la nota explicativa sobre las llamadas «soluciones rápidas», donde se dice que «la Directiva [del] IVA, en su formulación anterior al 1 de enero de 2020, no contenía ninguna norma concreta relativa a la imputación del transporte intracomunitario de los bienes», de modo que esta debía basarse en una «evaluación general de todas las circunstancias específicas». [15]

36. Una vez hechas estas aclaraciones, debo recordar que incumbe al órgano jurisdiccional remitente, quien posee competencia exclusiva para comprobar y apreciar los hechos del litigio principal, [16] determinar la imputación del transporte dentro de la cadena de entregas controvertida. [17] En consecuencia, el análisis recogido a continuación solo tendrá pertinencia si el órgano jurisdiccional remitente confirmase que el transporte se ha de imputar a la primera entrega de que aquí se trata.

B. Lógica subyacente al artículo 41 de la Directiva del IVA

37. Una adquisición intracomunitaria de bienes debe tributar, por lo general, en los Estados miembros de llegada del transporte. Así lo dispone el artículo 40 de la Directiva del IVA, en consonancia con la regla general del actual régimen del sistema común del IVA, que atribuye la potestad tributaria al Estado en que se produce el consumo final de los bienes. [18]

38. Como excepción (pero sin perjuicio de la mencionada regla general), el artículo 41 de la Directiva del IVA establece el lugar de una adquisición intracomunitaria de bienes (es decir, el lugar de tributación), en definitiva, también en el Estado miembro que emitió el número de identificación a efectos del IVA con el que actuó el adquirente de los bienes, a no ser que se haya aplicado el IVA en el lugar de llegada del transporte.

[13] Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros [COM(2017) 569 final], p. 11 *in fine*.

[14] Véase el documento del Consejo ST 10335 2018 INIT de 20 de junio de 2018, considerando 7 del texto propuesto.

[15] Comisión Europea. Notas explicativas sobre los cambios introducidos en materia de IVA en la UE con respecto a los acuerdos sobre existencias de reserva, las operaciones en cadena y la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes (en lo sucesivo, «Soluciones Rápidas 2020»). Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo y Reglamento (UE) 2018/1909 del Consejo, de 2019 (en lo sucesivo, «Notas explicativas a las Soluciones Rápidas de 2020»), punto 3.2.

[16] Véase, por ejemplo, la sentencia de 13 de enero de 2022, Benedetti Pietro e Angelo y otros (C-377/19, EU:C:2022:4), apartado 37 y jurisprudencia citada.

[17] A título orientativo, véanse, por ejemplo, las citas de las notas 10 y 11 de las presentes conclusiones.

[18] Véanse el considerando 10 de la Directiva del IVA y, por ejemplo, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 43 y jurisprudencia citada.

39. Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 41 de la Directiva del IVA «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». [19]

40. El objetivo de evitar pérdidas tributarias refleja incertidumbre en cuanto al Estado miembro de llegada efectiva de la expedición o del transporte. [20] Una adquisición intracomunitaria de bienes sigue a una entrega intracomunitaria de bienes que, en principio, ha de estar exenta con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA. [21] Por lo tanto, para evitar pérdidas tributarias es importante garantizar que tribute por la misma operación el adquirente de los bienes.

41. Es cierto que, persiguiendo tal objetivo, el artículo 41 de la Directiva del IVA genera una posibilidad de doble imposición, al crear dos lugares de adquisición de los bienes: uno en el Estado miembro que atribuye el número de identificación a efectos del IVA, que es el lugar de adquisición ficticio, y otro en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes (que es el verdadero lugar de adquisición).

42. No obstante, esa doble imposición solo debería ser temporal, pues el artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva del IVA prevé un mecanismo corrector consistente en la posibilidad de que el operador de que se trate demuestre que la operación ha sido gravada con arreglo al artículo 40 de la Directiva del IVA, es decir, en el Estado miembro de llegada del transporte. En tal situación, «la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquiriente ha efectuado esta adquisición».

43. De este modo, al permitir hacer uso de este mecanismo corrector, el artículo 41 de la Directiva del IVA trata de evitar la doble imposición. [22] Pero también constituye otra expresión de la voluntad de transferir los ingresos tributarios al Estado miembro donde tiene lugar el consumo final de los bienes. [23]

C. Aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA al litigio principal

44. La cuestión de la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA a los hechos del procedimiento principal ha sido abordada desde distintos puntos de vista en el presente procedimiento. A fin de analizar cada uno de ellos, voy a examinar en primer lugar la alegación de B. según la cual está totalmente excluida la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA, ya que B. realizó la adquisición utilizando el número de identificación polaco a efectos del IVA, es decir, un número de identificación perteneciente al Estado miembro de origen de los bienes (1).

[19] Véase, en el contexto del artículo 28*ter*, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 41 de la Directiva del IVA, la sentencia de 22 de abril de 2010, X (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217), apartado 35. 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

[20] En el ámbito del artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 40 de la Directiva del IVA, se observó que, «en tanto el bien no haya cruzado la frontera no se tendrá la suficiente certeza de que se ha producido» el traslado de la mercancía de un Estado miembro a otro. Conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:7), punto 46.

[21] Véase también la propuesta de la Comisión COM(2017) 569 final, p. 2, citada en la nota 13 de las presentes conclusiones.

[22] En el contexto de la Sexta Directiva, véase la sentencia de 22 de abril de 2010, X (C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217), apartado 35.

[23] *Ibidem*, apartado 44. Véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

45. Dado que llegaré a la conclusión de que esta última circunstancia no se oponía a la aplicación del artículo 41 de la Directiva del IVA en el momento relevante para los autos, pasaré entonces a ocuparme de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente relativa a la pertinencia del hecho de que los clientes de B. pagaron el impuesto en la *segunda* operación de la cadena (2).

46. A ese respecto, voy a concluir que este hecho tampoco afecta a la aplicación del artículo 41 de la Directiva del IVA. En tales circunstancias, iré más allá de la cuestión tal como está formulada y examinaré el hecho de que las autoridades nacionales, después de recalificarla, trataron como entrega intracomunitaria no exenta la *primera entrega* de la cadena. Partiendo de esta circunstancia concreta, concluiré que la aplicación de las disposiciones nacionales que transponen el artículo 41 de la Directiva del IVA crea una carga fiscal desproporcionada, por lo que es contraria a Derecho (3).

1. ¿Es aplicable el artículo 41 de la Directiva del IVA cuando un operador intermediario utiliza el número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de origen de los bienes?

47. B alega que el artículo 41 de la Directiva del IVA no resulta aplicable en el procedimiento principal, ya que, en el momento en que compró los bienes en cuestión a BOP, utilizó el numero polaco de identificación a efectos del IVA, un número atribuido por el Estado miembro de origen de los bienes. En su opinión, tal situación constituye una entrega interior, a la que no es de aplicación el artículo 41 de la Directiva del IVA.

48. Debo admitir que los hechos del presente asunto no reflejan la situación hipotética típica que uno se imagina al tratar sobre el artículo 41 de la Directiva del IVA. En efecto, en tal hipótesis, habría tres Estados miembros implicados, con, por ejemplo, una persona establecida en los Países Bajos que adquiriese bienes en Polonia utilizando su número neerlandés de registro a efectos del IVA para entregar dichos bienes en Alemania. [24] En tal situación, las autoridades de los Países Bajos actuarían sobre la base de la ficción establecida en el artículo 41 de la Directiva del IVA, a fin de «garantizar» la percepción del impuesto, mientras (y hasta que) se abone efectivamente en el Estado miembro de destino final de los bienes (Alemania en este ejemplo).

49. Dicho esto, no alcanzo a ver en el tenor del artículo 41 de la Directiva del IVA, ni en su contexto o finalidad, [25] ningún elemento que limite la aplicación de dicha disposición a una situación en que estén implicados tres Estados miembros y que, en cualquier caso, corrobore la postura de B. a la luz de las disposiciones de la Directiva del IVA aplicables en el momento relevante para los autos.

50. Por lo que respecta, *en primer lugar*, a su tenor, del artículo 41 de la Directiva del IVA se deduce que las autoridades del Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA pueden ejercer las competencias que confiere dicha disposición siempre que exista una adquisición intracomunitaria de bienes y el comerciante haya actuado con el número de identificación a efectos del IVA atribuido por ese Estado miembro. Estos requisitos parecen

[24] Véanse los ejemplos prácticos propuestos en este sentido en Terra, B. y Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, punto 11.3.1, y, en relación con la legislación alemana que transpone el artículo 41 de la Directiva del IVA, los propuestos por Marchal en Rau, G. y Dürrwächter, E.: *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, punto 16, o por Hummel en Mössner, J. M. y otros: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, punto 14.387.

[25] Procede recordar que «para la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión hay que tener en cuenta no solamente el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte». Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), apartado 33 y jurisprudencia citada.

haberse cumplido en el caso planteado en el procedimiento principal. En cambio, el tenor de la mencionada disposición no supedita su aplicación a ninguna forma concreta de identificación a efectos del IVA. [26]

51. *En segundo lugar*, atendiendo al contexto normativo más amplio, B. alega que debía haberse tenido en cuenta el artículo 20 de la Directiva del IVA, del cual se deduce, en su opinión, que, para que exista una adquisición intracomunitaria de bienes, el operador ha de haber actuado con un número de identificación a efectos del IVA atribuido por un Estado miembro diferente del de origen de los bienes.

52. El artículo 20 de la Directiva del IVA define el concepto de «adquisición intracomunitaria de bienes» como «la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

53. B argumentó en la vista, en esencia, que el artículo 41 de la Directiva del IVA no puede ampliar el concepto de «adquisición intracomunitaria», que se define en el artículo 20 de la misma Directiva. En su opinión, el artículo 41 de la Directiva del IVA se limita a establecer un mecanismo especial para la tributación de las adquisiciones intracomunitarias. Añadió que el concepto de adquisición intracomunitaria requiere que los Estados miembros de origen y destino de los bienes sean diferentes. Sin embargo, en su opinión, en este caso las autoridades polacas gravaron la adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de origen, aunque los bienes se expidieron desde ese mismo Estado. En tal situación, B. considera que la operación debe tributar como una operación interior.

54. En contra de lo alegado por B., no entiendo por qué, con arreglo a las disposiciones de la Directiva del IVA aplicables *ratione temporis* al litigio principal, la definición que contiene el artículo 20 de dicha Directiva ha de supeditar la cuestión de si una operación es una adquisición intracomunitaria al uso de un determinado número de identificación a efectos del IVA.

55. Antes de la adopción de la Directiva 2018/1910, [27] el Tribunal de Justicia deducía del tenor (entonces vigente) de los artículos 20 y 138, apartado 1, de la Directiva del IVA que «el lugar de identificación a efectos del IVA de un operador no es un criterio para la calificación de entrega intracomunitaria o de adquisición intracomunitaria». [28]

56. En efecto, el concepto de adquisición intracomunitaria definido en el artículo 20 de la Directiva del IVA está vinculado al de entrega intracomunitaria que contiene el artículo 138, apartado 1, de la misma Directiva, pues en principio aquella solo puede existir si antes hay una entrega intracomunitaria. [29] Dado que la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA exige

[26] A diferencia de otras disposiciones de la Directiva del IVA. Véase, por ejemplo, el artículo 141, letras a), c) y d), de la Directiva del IVA.

[27] Véase la nota 3 de las presentes conclusiones.

[28] Sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 42. Véase asimismo la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 30 y jurisprudencia citada.

[29] Teniendo en cuenta que «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». Véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 28 y jurisprudencia citada.

la existencia de una adquisición intracomunitaria, según se deduce de su tenor literal, esta disposición está, a su vez, vinculada tanto al artículo 20 como al 138, apartado 1, de la Directiva del IVA. [30]

57. Cabe señalar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el punto 55 de las presentes conclusiones debe interpretarse ahora a la luz de los posteriores cambios introducidos en el tenor del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA. Esa disposición define los requisitos materiales en que se debe eximir una entrega intracomunitaria. En concreto, hasta la adopción de la Directiva 2018/1910, [31] existía la obligación de eximir «cuando se [hubiera] transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el vendedor [demostrase] que dicho bien ha[bía] sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que, a resultas de ello, ha[bía] abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega». [32] Al adoptar la Directiva 2018/1910, el legislador de la Unión añadió un nuevo requisito con arreglo al cual «el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes [ha de estar] identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación del IVA al proveedor», tal como establece hoy en día el artículo 138, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

58. De ello se deduce que el hecho de que el adquirente emplee un número de identificación a efectos del IVA atribuido por un Estado miembro *distinto de aquel en que se inició la expedición o del transporte de los bienes* ha pasado a ser un requisito material para la exención de las entregas intracomunitarias de bienes. [33]

59. De ahí se derivan, en mi opinión, consecuencias para la interpretación del artículo 20 de la Directiva del IVA en su redacción actual, pues, como he señalado en el punto 40 de las presentes conclusiones, toda adquisición intracomunitaria sigue lógicamente a una entrega intracomunitaria anterior. En otras palabras, aquella no puede existir sin esta, pues la entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria son, en esencia, dos caras de la misma moneda. A su vez, el cambio en los requisitos materiales de la exención de las entregas intracomunitarias con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA afecta también actualmente al ámbito de aplicación del artículo 41 de dicha Directiva, pues, como ya he señalado y como B., en principio acertadamente, alega, para que se aplique el artículo 41 de la Directiva del IVA debe existir una adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 20 de esa misma Directiva.

60. No obstante, el importante cambio en el tenor del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, que convierte el número de registro a efectos del IVA de un requisito formal en uno material, fue introducido por el legislador de la Unión al adoptar la Directiva 2018/1910, [34] mientras que el

[30] Véanse las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto X (C-84/09, EU:C:2010:252), punto 49, donde se señala que «los Estados miembros han de basarse en una interpretación uniforme de las disposiciones sobre exención de las entregas intracomunitarias (artículo 138 de la Directiva [del IVA]) y sobre la tributación de las adquisiciones intracomunitarias (artículo 20 de la Directiva [del IVA])».

[31] Véase la nota 3 de las presentes conclusiones.

[32] Véase, por ejemplo, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 24 y jurisprudencia citada.

[33] Notas explicativas a las Soluciones Rápidas de 2020, punto 1.1, p. 9 (véase la nota 15 de las presentes conclusiones). Véase también la propuesta de la Comisión COM(2017) 569, citada en la nota 13 de las presentes conclusiones, pp. 10 y 11.

[34] El considerando 3 de la Directiva 2018/1910 señala que «el Consejo […] invitó a la Comisión a introducir ciertas mejoras en las normas de la Unión en materia de IVA aplicables a las operaciones transfronterizas, con respecto al papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención aplicable a los intercambios intracomunitarios, los acuerdos sobre existencias de reserva, las operaciones en cadena y la prueba del transporte a efectos de la exención de las operaciones intracomunitarias». Véase también el considerando 7.

presente caso está sometido aún al régimen anterior, en el que la identificación a efectos del IVA no se consideraba un requisito material sino más bien formal. [35] Por lo tanto, como ya he señalado, el hecho de que B. utilizase el número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de origen de los bienes no excluye, por sí solo, el carácter intracomunitario de la operación ni la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA a los hechos del litigio principal.

61. Dicho esto, paso a examinar ahora si los dos objetivos perseguidos por el artículo 41 de la Directiva del IVA, a saber, la prevención del fraude fiscal y de la doble imposición, sostienen la interpretación que propongo de dicha disposición.

62. A este respecto, he de señalar que esos dos objetivos pueden ser efectivamente perseguidos por las autoridades del Estado miembro de origen de los bienes cuando este es también el Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA empleado en la operación de que se trate.

63. El Tribunal de Justicia ha declarado que «la atribución de tal número aporta la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias». [36] No hay razón para dudar de que el número de identificación a efectos del IVA pueda desempeñar dicho papel y facilitar el control fiscal cuando lo lleven a cabo las autoridades del Estado miembro de origen de los bienes y cuando actúen con arreglo al artículo 41 de la Directiva del IVA.

64. Es decir, el Estado miembro de origen de los bienes, como Polonia en el caso de autos, será el lugar en el que se considerará que se produce la adquisición intracomunitaria, conforme a la ficción que establece el artículo 41 de la Directiva del IVA, para garantizar la percepción del impuesto y evitar el fraude. Asimismo, podrá prevenir la doble imposición aplicando el mecanismo corrector, si el operador afectado acredita que se ha pagado el impuesto en el Estado miembro de destino final de los bienes.

65. Dicho de otra manera, el papel que desempeña el Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA cuando actúa basándose en la ficción del artículo 41 de la Directiva del IVA no se ve afectado por el hecho de que dicho Estado miembro sea también el de origen de los bienes.

66. A tenor de las anteriores consideraciones, estimo que el hecho de que un operador intermediario en una cadena de suministros, como B., actuando durante el período en que no era aplicable *ratione temporis* la Directiva 2018/1910, utilizase un número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de origen de los bienes no afecta a la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA en la adquisición realizada por dicho operador.

2. Pertinencia de la aplicación del impuesto a la adquisición, en el Estado miembro de destino, por los clientes del operador intermediario en la cadena de suministro

67. Es pacífico que, en el presente asunto, el IVA se aplicó en cada fase de la cadena de suministro, incluso por los clientes de B. sobre la adquisición de los bienes en el Estado miembro de destino.

[35] Véanse, por ejemplo, las sentencias de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartados 41 y 42, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106), apartado 29 y jurisprudencia citada. Véanse, asimismo, las Notas explicativas a las Soluciones Rápidas de 2020, citadas en la nota 15 de las presentes conclusiones, punto 4.3.1, p. 71.

[36] Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 60.

68. El órgano jurisdiccional remitente hace hincapié en este hecho y, en esencia, pregunta si ello impide a las autoridades nacionales exigir a B. el pago del IVA sobre la adquisición recalificada como adquisición intracomunitaria de bienes, en virtud de la disposición nacional que transpone el artículo 41 de la Directiva del IVA. Esta cuestión parte de la premisa de que no se ha cometido fraude alguno y de que el operador que actuó como operador intermediario en la cadena (en este caso, B.) cometió un error al calificar las correspondientes entregas de la operación de que se trata.

69. Entiendo que el órgano jurisdiccional remitente considera que se ha impuesto una carga fiscal desproporcionada a B. debido a que, por un lado, sus clientes aplicaron el IVA en el Estado miembro de destino final de los bienes (a lo que ellos probablemente consideraban que era una adquisición intracomunitaria) y, por otro, las autoridades tributarias polacas exigieron a B. el pago del impuesto sobre la primera entrega de BOP a B. después de que esa entrega fuese recalificada como intracomunitaria y tratada con arreglo a las disposiciones nacionales que transponen el artículo 41 de la Directiva del IVA.

70. La Comisión, en principio, adopta la misma postura.

71. No obstante, yo no creo que el hecho de que los clientes de B. tributasen por la adquisición de los bienes en el Estado miembro de destino sea en modo alguno pertinente al examinar la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA.

72. Esta conclusión se deduce de la simple razón de que el impuesto aplicado por los clientes de B. se refiere a *su* adquisición de los bienes recibidos de B., mientras que el procedimiento principal versa sobre la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA a la adquisición *por B.* de los bienes que le suministró BOP. Dicho de otro modo, el impuesto aplicado por los clientes de B. es un impuesto sobre la *segunda* entrega de la cadena en cuestión, mientras que el procedimiento principal tiene por objeto la tributación de la *primera* entrega de la misma cadena. Se trata de dos operaciones diferentes, por lo que las respectivas obligaciones tributarias incumben a operadores distintos.

73. En consecuencia, considero que B. no podía invocar ante las autoridades polacas, en virtud del mecanismo corrector, la aplicación del IVA por los clientes de B. (en caso de que se confirmase la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA). En mi opinión, en primer lugar, el tenor de dicha disposición se opone a esa posibilidad, ya que la ficción de la adquisición en el Estado miembro de identificación a efectos del IVA deja de resultar aplicable en cuanto «el adquiriente […] acredite que *dicha adquisición* ha quedado sujeta al IVA [en el Estado miembro de destino de los bienes]».[37] Lógicamente, la expresión «dicha adquisición» se refiere, a mi parecer y como en esencia alega el Gobierno polaco, a la adquisición intracomunitaria efectuada por «el adquirente», que puede resultar, por tanto, deudor del IVA con arreglo al artículo 41 de la Directiva del IVA.

74. En segundo lugar, tener en cuenta la aplicación del IVA por los clientes de B. para aliviar la carga fiscal asumida por B. no puede contribuir a ninguno de los dos objetivos perseguidos por el artículo 41 de la Directiva del IVA.

75. En este sentido, no garantiza la efectiva percepción del impuesto, pues, en esencia, en tales circunstancias no podría recaudarse impuesto alguno sobre una determinada adquisición intracomunitaria sobre la base de la ficción que establece el artículo 41 de la Directiva del IVA.

[37] El subrayado es mío.

Además, con mayor motivo, el mecanismo corrector al que se recurriría en tal caso no podría invocarse para evitar la doble imposición, pues, en la hipótesis aquí considerada, B. no tributaría en el Estado miembro de destino de los bienes, por lo que, en principio, se devolvería un impuesto a un operador que, en ese supuesto, no habría pagado impuesto alguno en el Estado miembro de destino.

76. A la vista de las consideraciones anteriores, llego a la conclusión de que el artículo 41 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad y proporcionalidad no se oponen a la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA a una adquisición intracomunitaria de bienes por un sujeto pasivo cuando las personas que adquirieron los bienes de ese sujeto pasivo aplicaron el IVA a la adquisición de esos bienes en el territorio del Estado miembro de llegada del transporte.

77. Dicho esto, coincido con el órgano jurisdiccional remitente y con la Comisión en que los hechos expuestos en la resolución de remisión parecen efectivamente revelar un problema de carga fiscal desproporcionada que, a mi parecer, en último término impide la aplicación del artículo 41 de la Directiva del IVA en el procedimiento principal.

78. No obstante, a diferencia del órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, considero que, para apreciar si se sometió a B. a una carga fiscal incompatible con los principios de neutralidad y proporcionalidad del IVA, se ha de atender principalmente a las obligaciones tributarias de B. respecto a la *primera entrega* controvertida, pues el procedimiento principal trata específicamente de dicho operador y esa operación.

79. A este respecto, me parece dudosamente justificable que la legislación nacional mediante la que se transpone el artículo 41 de la Directiva del IVA se aplique a una adquisición (recalificada como) intracomunitaria, correspondiente a una entrega (recalificada como) intracomunitaria que, pese a todo, no estuvo exenta.

3. Pertinencia de la no exención de la entrega recalificada como intracomunitaria

80. El órgano jurisdiccional remitente observa que, aunque las autoridades polacas recalificaron la entrega de BOP a B. de interior a intracomunitaria, dichas autoridades concluyeron que dicha entrega no podía quedar exenta. Las autoridades tributarias consideraron que BOP estaba obligada a aplicar el 23 % de IVA a la entrega recalificada como intracomunitaria, ya que B. había utilizado el número de IVA polaco. Por lo tanto, B. debía pagar el IVA que BOP le había facturado. Además, como señala el órgano jurisdiccional remitente, se denegó a B. el derecho a deducir el correspondiente IVA soportado.[38] El órgano jurisdiccional remitente añade, asimismo, que este aspecto no es objeto de la cuestión prejudicial planteada, pero hace notar que, a causa de dicha denegación, B. soportó un IVA del 46 % en total.

81. En sus observaciones escritas, B. alude a estos hechos para alegar que se oponen a la aplicación del artículo 41 de la Directiva del IVA.

82. Como acertadamente señaló el Gobierno polaco en la vista, la cuestión planteada no menciona los referidos hechos. Sin embargo, dado que se habla claramente de ellos en la resolución de remisión (y han sido comentados por B. en sus observaciones escritas y en la vista),

[38] Tal como he señalado en la nota 5 de las presentes conclusiones, la resolución de remisión no informa sobre los motivos de la denegación.

los voy a considerar a continuación, a fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil para resolver el asunto de que conoce. No obstante, es evidente que la apreciación jurídica de estos hechos no es objeto del presente asunto. [39]

83. Para entender el artículo 41 de la Directiva del IVA, esta disposición se ha de situar en el contexto de la estructura general de la Directiva del IVA, en la cual, por un lado, las entregas intracomunitarias están exentas, en principio, en el Estado miembro de origen de los bienes y, por otro, las adquisiciones intracomunitarias tributan en el Estado miembro de destino. [40] Esto es la expresión del objetivo de atribuir la percepción de los ingresos tributarios a los Estados miembros de consumo final de los bienes.

84. Dentro de este contexto amplio, el artículo 41 de la Directiva del IVA pretende garantizar la percepción del IVA mediante una ficción conforme a la cual el lugar de la adquisición intracomunitaria es el Estado miembro de identificación a efectos del IVA. Dado que una adquisición intracomunitaria de bienes tiene, en principio, como corolario, una entrega intracomunitaria exenta, es importante garantizar que la operación resultante esté gravada, bien en el Estado miembro de identificación a efectos del IVA, o bien en el Estado miembro de adquisición (efectiva).

85. Dicho esto, quisiera recalcar que las medidas adoptadas por los Estados miembros para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que prohíbe que en materia de percepción del IVA se trate de diferente forma a los agentes económicos que efectúan las mismas operaciones, y que tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA en el marco de sus actividades económicas. [41] Además, con arreglo al principio de proporcionalidad, las medidas adoptadas para garantizar la efectiva percepción del impuesto «no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin». [42]

86. El hecho de que las autoridades nacionales decidiesen tratar la entrega intracomunitaria de BOP a B., tras su recalificación, como una entrega «no exenta» implica que a esa operación se le aplicó efectivamente el impuesto en Polonia.

87. Si bien su tributación efectiva en el Estado de origen de los bienes no afecta a la facultad del Estado miembro de destino, [43] a mi juicio, esta tributación pone en entredicho la necesidad de aplicar el artículo 41 de la Directiva del IVA, puesto que, como ya he explicado, el impuesto se ha percibido y ya no hay riesgo alguno de una posible evasión fiscal.

[39] Por su relevancia, cabe recordar que, con arreglo a reiterada jurisprudencia, la exención de una entrega intracomunitaria se ha de basar en el cumplimiento de los requisitos materiales. En la actualidad, estos requisitos incluyen también el número de identificación a efectos del IVA, según he expuesto en los puntos 57 a 61 de las presentes conclusiones. Sin embargo, esta nueva norma no es aplicable *ratione temporis* al presente asunto.

[40] Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 24 y jurisprudencia citada. Véase también la propuesta de la Comisión COM(2017) 569 final, p. 2, citada en la nota 13 de las presentes conclusiones.

[41] Véanse, sobre ambas facetas del principio de neutralidad, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137), punto 57 y jurisprudencia citada.

[42] Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 53 y jurisprudencia citada.

[43] El artículo 16 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, citado en la nota 7 de las presentes conclusiones, dispone: «El Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se efectuó una adquisición intracomunitaria de bienes en el sentido del artículo 20 de la Directiva [del IVA] ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia del impuesto sobre el valor añadido que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes[…]». Véanse asimismo las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto X (C-84/09, EU:C:2010:252), punto 49.

88. Basándose en el sistema general de exención de las entregas y tributación de las adquisiciones, el artículo 41 de la Directiva del IVA dispone que el Estado miembro de registro a efectos del IVA intervenga para evitar las pérdidas que puedan producirse a causa de la exención fiscal en el país de origen de los bienes. Sin embargo, dado que en el caso de autos no hubo exención en el Estado miembro de origen de los bienes, a mi juicio no existía riesgo alguno de evasión fiscal. Por lo tanto, no había ningún motivo para que interviniese el Estado miembro de registro del IVA, como alega esencialmente B.

89. Es cierto que, si B. hubiese de tributar por su adquisición recalificada como intracomunitaria en el Estado miembro de destino de los bienes, podría hacer uso del mecanismo corrector del artículo 41 de la Directiva del IVA, tal como confirmó el Gobierno polaco en la vista. De este modo se vería aliviada la carga fiscal adicional que, considerada aisladamente, se deriva de que a B. se le aplique el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA. Sin embargo, esto no altera la premisa inicial según la cual, al no estar exenta la entrega intracomunitaria de que se trata, la aplicación de dicha disposición se hizo innecesaria y derivó en una carga fiscal innecesaria.

90. En tales circunstancias, considero que, al aplicar el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA a una adquisición intracomunitaria resultante de una entrega intracomunitaria no exenta, las autoridades nacionales vulneraron el principio de proporcionalidad.

91. La carga fiscal innecesaria a la que estuvo sometido B. como consecuencia de la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA parece exacerbarse aún más por la denegación de la deducción del IVA que había soportado por la adquisición recalificada como intracomunitaria. Sin embargo, yo no creo que esta circunstancia sea determinante, por sí misma, para la conclusión a la que he llegado más arriba respecto a la inaplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA. En mi opinión, esta conclusión se mantendría aunque se reconociese el derecho a deducir, ya que esto no afectaría al hecho de que no se eximió del impuesto la entrega recalificada como intracomunitaria de que aquí se trata, y esto, como ya he explicado, hace superflua la aplicación del artículo 41 de la Directiva del IVA.

92. De las consideraciones anteriores se deduce que el artículo 41 de la Directiva del IVA y el principio de proporcionalidad se oponen a la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA a una adquisición intracomunitaria de bienes cuando esa adquisición resulte de una entrega intracomunitaria que, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, no se trató como exenta.

V. Conclusión

93. Propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del siguiente modo:

«El artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de neutralidad y proporcionalidad no se oponen a la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios, de 11 de marzo de 2004; en lo sucesivo, “Ley del IVA”) a una adquisición intracomunitaria de bienes

realizada por un sujeto pasivo cuando las personas que adquirieron los bienes de ese sujeto pasivo aplicaron el impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la adquisición de esos bienes en el territorio del Estado miembro de llegada del transporte.

No obstante, el artículo 41 de la Directiva 2006/112 y el principio de proporcionalidad se oponen a la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA a una adquisición intracomunitaria de bienes cuando esa adquisición resulte de una entrega intracomunitaria de bienes que, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, no se trató como exenta.»