SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 6 de abril de 2006 *

En el asunto C-245/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 26 de mayo de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de junio de 2004, en el procedimiento entre

EMAG Handel Eder OHG

y

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann, la Sra. N. Colneric y los Sres. M. Ilešič (Ponente) y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de octubre de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de EMAG Handel Eder OHG, por el Sr. W. Dellacher, Rechtsanwalt, asistido por el Sr. A. Breschan, Wirtschaftsprüfer;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I. M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por los Sres. G. De Bellis y G. Fiengo, avvocati dello Stato;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por las Sras. C. Jackson y S. Nwaokolo, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. M. Angiolini, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de noviembre de 2005,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y en particular de su artículo 8, apartado 1, relativo al lugar de las entregas de bienes.

2 Dicha petición se suscitó en el marco de un litigio entre EMAG Handel Eder OHG (en lo sucesivo, «EMAG»), sociedad establecida en Austria, y la Finanzlandesdirektion für Kärnten (Dirección de Hacienda del Land de Carintia), en relación con la deducción por EMAG del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado.

Marco jurídico

La Sexta Directiva

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que «estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido [...] las entregas de bienes [...] realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 A tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

5 El artículo 8 de la Sexta Directiva, que figura en el título VI de ésta, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», establece, en su apartado 1, letras a) y b):

«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.»

6 La Sexta Directiva incluye un título XVI *bis*, titulado «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», que fue introducido por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), y que comprende los artículos 28 *bis* a 28 decimoquinto.

7 El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva dispone:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 [...]

[...]

[...]

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.

[...]

7. Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como adquisiciones intracomunitarias de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes [...] en el sentido del artículo 5.»

8 El artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa:

«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.»

9 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé:

«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.»

10 El artículo 17, apartados 2, letra a), y 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1, de la misma Directiva, dispone:

«2. En la medida en que los bienes [...] se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido 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;

[...]

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

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

[...]

b) de sus operaciones exentas conforme [...] al artículo 28 *quater*, partes A y C».

Normativa nacional

11 El artículo 3, apartados 1, 7 y 8, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (en lo sucesivo, «UStG 1994»), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal, dispone:

«1. Se considerarán entregas las prestaciones mediante las cuales un empresario faculte a un adquirente o, por mandato de éste, a un tercero para disponer de un bien en nombre propio. El poder de disposición sobre el bien podrá ser transmitido por el propio empresario o, por mandato suyo, a través de un tercero.

[...]

7. Una entrega se considerará realizada en el lugar en que se encuentre el bien en el momento de la transmisión del poder de disposición.

8. Cuando el bien objeto de una entrega sea transportado o expedido al adquirente o, por mandato de éste, a un tercero, la entrega se considerará realizada con el inicio del transporte o con la entrega del bien a un agente de transportes, transportista o expedidor. Existe expedición cuando el empresario transporte el bien a través de un transportista o un expedidor a un tercero o cuando encargue a un agente de transportes que gestione dicho transporte.»

12 El apartado 8 de dicho artículo fue modificado por la Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999) con el fin, según la exposición de motivos del legislador austriaco, de adaptarlo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y, desde entonces, tiene el siguiente tenor:

«Cuando el bien objeto de la entrega sea transportado o expedido por el proveedor o el adquirente, la entrega se considerará realizada en el lugar en que comience el transporte o la expedición con destino al adquirente o, por mandato suyo, a un tercero. Existe expedición cuando el bien sea transportado por un transportista o un expedidor o cuando dicho transporte sea gestionado por un agente de transportes. La expedición comienza con la entrega del bien al agente de transportes, transportista o expedidor.»

13 El artículo 12, apartado 1, número 1, de la UStG 1994, aplicable en materia de deducción del IVA soportado, prevé:

«El empresario podrá deducir las siguientes cantidades:

1) El impuesto indicado por separado en facturas (artículo 11) de las que sea destinatario y que hayan sido expedidas por otros empresarios por entregas u otras prestaciones que hayan sido realizadas a favor de su empresa en el interior del país [...]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 En 1996 y 1997, EMAG adquirió metales no ferrosos a K GmbH (en lo sucesivo, «K»), establecida asimismo en Austria.

15 K compró a su vez las mercancías de que se trata a proveedores establecidos en Italia o en los Países Bajos (en lo sucesivo, «proveedores»). Consta que EMAG no conocía a los proveedores de K. Tras la celebración de cada transacción, K daba órdenes a sus proveedores de entregar dichas mercancías a un agente de transportes al que había encargado su transporte directo por camión a los locales de EMAG en Austria o de clientes de esta última igualmente en Austria, según las indicaciones de EMAG a K.

16 K facturó a EMAG el precio de compra de las mercancías convenido entre ellas, incrementado en un 20 % en concepto del IVA austriaco. EMAG solicitó posteriormente deducir dicho impuesto como IVA soportado.

17 El Finanzamt competente y posteriormente la Finanzlandesdirektion für Kärnten denegaron dicha deducción por considerar que K había facturado indebidamente el IVA a EMAG. Por ello, esta última interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG alega que el artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994 no era aplicable a las entregas realizadas por K a su favor, porque no era ella sino K la que había dado la orden de expedición de las mercancías a Austria. Sobre este particular, subraya que no conocía a los proveedores de K; que esta última tenía la posibilidad, hasta el fin de cada entrega, de modificar el lugar de destino o el destinatario, y en algunas ocasiones hizo uso de dicha posibilidad, y que era K la que soportaba todos los riesgos de pérdida y deterioro de las mercancías hasta su recepción por EMAG o por los clientes de esta última.

19 EMAG considera, por ello, que el lugar de las entregas realizadas en su beneficio por K estaba situado en Austria, de modo que dichas entregas estaban sujetas al IVA

austriaco a cargo de K. Por consiguiente, concluye, K le facturó correctamente el citado IVA y ella misma solicitó legítimamente su deducción como IVA soportado.

20 Según la Finanzlandesdirektion, en un primer momento, K pagaba las mercancías a sus proveedores, que las ponían a disposición de K en los Países Bajos o en Italia. Posteriormente, K confiaba a agentes de transportes el transporte de las mercancías desde Italia o los Países Bajos a Austria, donde se entregaban a EMAG o, siguiendo sus instrucciones, a sus clientes. La Finanzlandesdirektion subraya que el transporte de las mercancías se realizaba por K con el fin de cumplir su obligación de entrega frente a EMAG y que ésta estaba informada sobre este extremo.

21 Teniendo en cuenta estas circunstancias, la Finanzlandesdirektion considera que el artículo 3, apartado 8, de la UStG 1994 era aplicable a las entregas realizadas por K a EMAG. Dado que la entrega de las mercancías a los agentes de transporte por mandato de K había tenido lugar en Italia o en los Países Bajos, el lugar de las entregas realizadas por K en beneficio de EMAG se había situado en uno u otros de esos dos Estados miembros, de conformidad con la citada disposición. Con arreglo al artículo 12, apartado 1, número 1, de la UStG 1994, la deducción del IVA soportado sólo habría sido posible si las operaciones facturadas se hubieran realizado en Austria. Al haberse realizado todas las operaciones en Italia o en los Países Bajos, EMAG dedujo indebidamente el IVA soportado.

22 El órgano jurisdiccional remitente indica que, en el asunto pendiente ante él, se han realizado dos entregas distintas mediante un sólo desplazamiento físico de los bienes.

23 Considera que, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar de la primera entrega, realizada por los proveedores italianos o neerlandeses en beneficio de K, se sitúa en el lugar en el que comienza la expedición o del transporte de los bienes, es decir en Italia o en los Países Bajos. En cambio, se pregunta cuál es el lugar de la segunda entrega efectuada por K en beneficio de EMAG.

24 Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente estima que la redacción del artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva no resuelve si debe imputarse el desplazamiento intracomunitario de bienes únicamente a la primera entrega, o si puede imputarse a las dos entregas a la vez. En este segundo supuesto, se pregunta si el lugar de la segunda entrega, realizada por K en beneficio de EMAG, se sitúa en el lugar efectivo de partida de los bienes (en el asunto del litigio principal, Italia o los Países Bajos) o en el lugar en el que terminó la primera entrega (en el asunto del litigio principal, Austria).

25 En estas circunstancias el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la [...] Sexta Directiva [...], de modo que el lugar en el que comienza la expedición o el transporte también es determinante cuando varios empresarios celebren una operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

2) ¿Puede considerarse que varias entregas constituyen entregas intracomunitarias exentas cuando varios empresarios celebren una operación de entrega sobre un

mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar en el que comienza la segunda entrega es el lugar efectivo del que parte el bien o el lugar en el que finaliza la primera entrega?

4) Para responder a las cuestiones 1 a 3, ¿es relevante el hecho de quién tiene el poder de disposición sobre el bien durante el desplazamiento de las mercancías?»

Observaciones preliminares

26 Con carácter preliminar, debe recordarse que, mediante la Directiva 91/680, que tiene por objeto la abolición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, el legislador comunitario suprimió definitivamente, a partir del 1 de enero de 1993, los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación para los intercambios entre los Estados miembros (considerandos segundo y tercero de la citada Directiva).

27 No obstante, al haber comprobado que no se reunían en dicha fecha las condiciones que habrían permitido establecer el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, sin que ello afectase, para el tráfico comunitario entre sujetos pasivos, al principio de atribución del

ingreso fiscal correspondiente a la aplicación del impuesto en la fase del consumo final al Estado miembro donde se produzca tal consumo final, el legislador comunitario estableció, mediante el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, un régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros basado en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes (considerandos séptimo y décimo de la Directiva 91/680).

28 El artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), apartado primero, de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al IVA, con ciertas condiciones, «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». La adquisición intracomunitaria se define, en el apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo, como «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.»

29 Como observó la Abogado General en los puntos 23 a 25 de sus conclusiones, toda adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva tiene como corolario una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva.

30 En el marco del régimen transitorio previsto en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, el vendedor, por una parte, realiza una entrega exenta en el Estado

miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de los bienes con arreglo a los artículos 8, apartado 1, letra a), y 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de dicha Directiva y, por otra parte, obtiene del referido Estado miembro el derecho a la deducción y a la devolución de las cuotas del IVA devengado o ingresado en el citado Estado miembro por dichos bienes en virtud del artículo 17, apartado 3, letra b), de la misma Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1, de la citada Directiva. En cuanto al adquirente, realiza una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la referida expedición o del referido transporte intracomunitario, de conformidad con los artículos 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

31 Este mecanismo permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados.

Sobre las cuestiones segunda y cuarta

32 Mediante sus cuestiones segunda y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, 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, estas entregas pueden, ambas, constituir entregas exentas con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, y si, para responder a esta cuestión, es pertinente saber quién –el primer vendedor, el adquirente intermedio o el segundo adquirente– tiene el poder de disposición sobre los bienes durante la expedición o el transporte.

33 En una situación como la examinada en el litigio principal, las dos entregas sucesivas sólo podrían estar exentas con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva si el único desplazamiento intracomunitario de los bienes se imputara a las dos entregas a la vez.

34 Si fuera así, las consecuencias serían las siguientes.

35 Por un lado, el primer vendedor realizaría una primera entrega consumada, con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes. Esta primera entrega llevaría aparejada una primera adquisición intracomunitaria realizada por el adquirente intermedio y consumada, de conformidad con el artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, en el Estado miembro de destino de la citada expedición o del citado transporte.

36 Por otro lado, el adquirente intermedio efectuaría por su parte una segunda entrega consumada igualmente, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro de partida; esta segunda entrega llevaría aparejada a su vez una segunda adquisición intracomunitaria realizada por el segundo adquirente y consumada en el Estado miembro de llegada.

37 Un encadenamiento de esta índole sería a la vez ilógico y contrario al sistema del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, tal y como se describe en los apartados 26 a 31 de la presente sentencia.

38 En primer lugar, aun cuando dos entregas sucesivas sólo den lugar a un único desplazamiento de bienes, debe considerarse que se han sucedido en el tiempo. En efecto, 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 y, por tanto, la segunda entrega únicamente puede tener lugar una vez se haya realizado la primera.

39 Dado que se considera que el lugar de adquisición de los bienes por el adquirente intermedio se sitúa en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de estos bienes, sería contrario a toda lógica considerar que este sujeto pasivo procede a la entrega subsiguiente de los mismos bienes a partir del Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte.

40 En segundo lugar, la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva en el sentido de que el único desplazamiento intracomunitario de bienes se imputa a una de las dos entregas sucesivas permite alcanzar de manera simple el objetivo perseguido por el régimen transitorio previsto en el título XVI *bis* de dicha Directiva, a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. Esta transmisión se garantiza, en efecto, en el momento de la única operación que da lugar a un desplazamiento intracomunitario de bienes, por la aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero (exención, por el Estado miembro de partida, de la entrega que da lugar a la expedición o transporte intracomunitario), en relación con el artículo 17, apartado 3, letra b), en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1 (deducción o devolución, por el Estado miembro de partida, del IVA debido o pagado en ese Estado miembro), y con el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero (tributación exigida por el Estado miembro de llegada sobre la adquisición intracomunitaria), de la Sexta Directiva. Este mecanismo garantiza una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados.

41 En cambio, las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva no pueden interpretarse en el sentido de que el único desplazamiento intracomunitario de bienes deba imputarse a dos entregas sucesivas a la vez.

42 En efecto, calificar la segunda operación de intracomunitaria imputándole igualmente el único desplazamiento intracomunitario de bienes no es adecuado para garantizar la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados, porque dicha transmisión ya se ha realizado como consecuencia de la primera operación, como se ha subrayado en el apartado 40 de la presente sentencia.

43 Además, procede señalar que, si el único desplazamiento intracomunitario de bienes se imputara a dos entregas sucesivas, el artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1, de la misma Directiva, que constituye una disposición esencial de este régimen a efectos de la transmisión del ingreso fiscal, quedaría sin objeto en lo que se refiere a la segunda entrega realizada por el adquirente intermedio, ya que, en la lógica de esta hipótesis, éste no habría soportado IVA en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes.

44 Por otro lado, con el fin de prevenir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1) –sustituido, a partir del 1 de enero de 2004, por el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264, p. 1) —, estableció un sistema común de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias entre las autoridades competentes de los Estados miembros. Por ello, la interpretación a que se hace referencia en el apartado 41 de la presente sentencia tendría por efecto multiplicar el número de casos en los que se requiere tal intercambio de información y, por tanto, complicaría el tratamiento de las operaciones de que se trata por las autoridades fiscales competentes.

45 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y cuarta 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. Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

Sobre la primera cuestión

46 Con carácter preliminar, debe destacarse que, en lo que se refiere a la determinación del lugar en el que se considera que se consuma una entrega, la Sexta Directiva no distingue entre entregas «intracomunitarias» y entregas «internas». El artículo 8, apartado 1, de dicha Directiva distingue únicamente las entregas que dan lugar a la expedición o al transporte de bienes [letra a)], de las que no dan lugar a la expedición o transporte de bienes [letra b)] y de las que se efectúen a bordo de un buque, avión o tren y en el transcurso de la parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad [letra c)]; este último supuesto carece de pertinencia en el asunto del litigio principal.

47 De la respuesta a la segunda y cuarta cuestión resulta que, en una situación como la examinada en el litigio principal, el único desplazamiento intracomunitario de bienes sólo puede imputarse a una de las dos entregas sucesivas.

48 De conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considerará que el lugar en que esta entrega se consuma es el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes.

49 Al no dar lugar a expedición o transporte, la otra entrega se considerará consumada, conforme al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en el lugar en el que los bienes se hallen en el momento de dicha entrega.

50 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.

51 Por ello, procede responder a la primera cuestión que 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; dicho lugar se considerará 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 y 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.

Sobre la tercera cuestión

52 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la tercera cuestión.

Costas

53 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 Primera) declara:

1) **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 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.

Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

2) **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 77/388, en su versión modificada; dicho lugar se considerará 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 y 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.**

Firmas