Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 11 de junio de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 17, apartado 2, letra g) — Transferencia de bienes muebles en el interior de la Unión Europea para la prestación de servicios — Artículos 170 y 171 — Derecho a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución — Directiva 2008/9/CE — Concepto de "sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución" — Sujeto pasivo no identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución»

En el asunto C-242/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 18 de enero de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de marzo de 2019, en el procedimiento entre

CHEP Equipment Pooling NV

y

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Serviciul soluționare contestații,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. N. Piçarra, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de CHEP Equipment Pooling NV, por el Sr. E. Băncilă, avocat;

– en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por las Sras. E. Gane y L. Lițu y por el Sr. C.-R. Canțăr, y posteriormente por las Sras. Gane y Lițu, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la 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 su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los artículos 2, punto 1, y 3 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre CHEP Equipment Pooling NV (en lo sucesivo, «CHEP»), sociedad establecida en Bélgica, por un lado, y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Serviciul soluționare contestații (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General Regional de la Hacienda Pública de Bucarest — Oficina de Reclamaciones, Rumanía) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General Regional de la Hacienda Pública de Bucarest — Administración Tributaria para los Contribuyentes No Residentes, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridades tributarias rumanas»), por otro lado, en relación con la decisión de dichas autoridades de denegar a CHEP la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado en Rumanía.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3 El artículo 17 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«1. Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará “transferencia con destino a otro Estado miembro”, cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que se hallan los bienes, pero en la [Unión Europea], para las necesidades de su empresa.

2. No se considerará transferencia con destino a otro Estado miembro, la expedición o el transporte de un bien para la realización de una de las operaciones siguientes:

[…]

g) la utilización temporal de este bien, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien;

[…]

3. En caso de que deje de cumplirse alguna de las condiciones a las que está supeditado el beneficio de las disposiciones del apartado 2, el bien de que se trate se considerará transferido con destino a otro Estado miembro. En tal caso, la transferencia se producirá en el momento en que esta condición deje de cumplirse.»

4 El artículo 21 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Se asimilará a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada a título oneroso la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado, por el sujeto pasivo o por su cuenta, a partir de otro Estado miembro en el cual el bien ha sido producido, extraído, transformado, comprado, adquirido a efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o importado por el sujeto pasivo, en el marco de su empresa, en este otro Estado miembro.»

5 A tenor del artículo 44 de la citada Directiva:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

6 Con arreglo al artículo 170 de la misma Directiva:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo […] al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva [2008/9] y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

a) las operaciones contempladas en el artículo 169;

b) las operaciones para las que únicamente adeudan el impuesto el adquiriente o el destinatario de conformidad con los artículos 194 a 197 y 199.»

7 A tenor del artículo 171, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva [2008/9].»

8 El artículo 171 *bis* de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán, en lugar de otorgar una devolución a un sujeto pasivo, en virtud de [la Directiva 2008/9], en relación con suministros de bienes o servicios por los que ese sujeto tenga que pagar el impuesto según los artículos 194 a 197 o el artículo 199, autorizar una deducción de ese impuesto según el procedimiento previsto en el artículo 168. […]

A tal efecto, los Estados miembros podrán asimismo excluir al sujeto pasivo deudor del impuesto del procedimiento de devolución previsto en la [Directiva 2008/9].»

9 El artículo 196 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.»

10 A tenor del artículo 214, apartado 1, letras a) y b), de dicha Directiva:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias».

Directiva 2008/9

11 El artículo 1 de la Directiva 2008/9 señala que esta «establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del [IVA], prevista en el artículo 170 de la Directiva [del IVA], a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3».

12 El artículo 2, puntos 1 y 2, de la Directiva 2008/9 incluye las siguientes definiciones a efectos de la propia Directiva:

«1) “sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución”, cualquier sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva [del IVA] que no esté establecido en el Estado miembro de devolución, pero sí en el territorio de otro Estado miembro;

2) “Estado miembro de devolución”, el Estado miembro en el que el IVA fue soportado por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución en relación con los bienes o servicios que le fueron entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro».

13 A tenor del artículo 3 de la Directiva 2008/9:

«La presente Directiva se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones:

a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;

b) durante el período de devolución, no hayan entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones:
   i) la prestación de servicios de transporte y servicios accesorios exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 y 160 de la Directiva [del IVA],
   ii) la entrega de bienes y la prestación de servicios a la persona que sea deudora del impuesto según lo especificado en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva [del IVA].»

14 Con arreglo al artículo 5 de la Directiva 2008/9:

«Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva [del IVA];

b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva [del IVA], según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo [a] la Directiva [del IVA], según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

Derecho rumano

15 El artículo 128 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 relativa al Código Tributario), en la versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone lo siguiente:

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

[…]

9. Será entrega intracomunitaria la entrega de bienes, en el sentido del apartado 1, que son expedidos o transportados desde un Estado miembro con destino a otro Estado miembro por el proveedor, por la persona a la que se realiza la entrega o por un tercero por cuenta de aquellos.

10. Se asimilará a una entrega intracomunitaria efectuada a título oneroso la transferencia por un sujeto pasivo de bienes de su empresa desde Rumanía con destino a otro Estado miembro, con excepción de los casos en que no exista transferencia previstos en el apartado 12.

11. Se considerará transferencia en el sentido del apartado 10 cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal desde Rumanía con destino a otro Estado miembro efectuado por el sujeto pasivo o por cuenta de este para las necesidades de su empresa.

12. A efectos del presente título, no se considerará transferencia la expedición o el transporte de un bien desde Rumanía con destino a otro Estado miembro efectuado por el sujeto pasivo o por cuenta de este para la realización de alguna de las operaciones siguientes:

[…]

g) la utilización temporal de ese bien, en el territorio del Estado miembro de destino del bien expedido o transportado, para la realización de prestaciones de servicios en el Estado miembro de destino por el sujeto pasivo establecido en Rumanía;

[…]

13. Cuando deje de concurrir alguna de las condiciones establecidas en el apartado 12, se considerará que la expedición o el transporte de tal bien constituyen una transferencia desde Rumanía con destino a otro Estado miembro. En tal caso, la transferencia se considerará realizada en el momento en que tal condición deje de concurrir.»

16 A tenor del artículo 130 *bis*, apartado 2, letra a), de este Código:

«Se asimilarán a una adquisición intracomunitaria efectuada a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación en Rumanía por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes expedidos o transportados por él mismo o por un tercero por cuenta de este último desde el Estado miembro en el que los bienes hayan sido producidos, extraídos, adquiridos, obtenidos o importados por ese sujeto pasivo en el marco de su empresa, si el transporte o la expedición de dichos bienes, de haberse efectuado desde Rumanía con destino a otro Estado miembro, se hubiera considerado como una transferencia de bienes con destino a otro Estado miembro, de conformidad con el artículo 128, apartados 10 y 11;[…]».

17 El artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), de dicho Código prevé lo siguiente:

«En las condiciones establecidas mediante reglamento:

a) el sujeto pasivo no establecido en Rumanía que esté establecido en otro Estado miembro y que no esté identificado ni obligado a identificarse a efectos del IVA en Rumanía podrá beneficiarse de la devolución del [IVA] pagado por las importaciones y las adquisiciones de bienes o de servicios efectuadas en Rumanía; […]».

18 El artículo 49, apartado 1, de las Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Reglamento de aplicación del Código Tributario) dispone lo siguiente:

«De conformidad con el artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), del Código Tributario, todo sujeto pasivo que no esté establecido en Rumanía, sino en otro Estado miembro, podrá beneficiarse de la devolución del IVA pagado por las importaciones y las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas en Rumanía. El [IVA] será devuelto por Rumanía, siempre que el sujeto pasivo en cuestión cumpla las siguientes condiciones:

a) durante el período de devolución, el sujeto pasivo no haya tenido en Rumanía la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas o, a falta de tal establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;

b) durante el período de devolución, el sujeto pasivo no estuviera identificado a efectos del IVA en Rumanía ni tuviera obligación de contar con tal identificación, de conformidad con el artículo 153 del Código Tributario;

c) durante el período de devolución, el sujeto pasivo no haya entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en territorio rumano, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones:
   1. la prestación de servicios de transporte y operaciones accesorias exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 143, apartado 1, letras c) a m), 144, apartado 1, letra c), y 144 *bis* del Código Tributario;
   2. la entrega de bienes y la prestación de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA, conforme a lo previsto en el artículo 150, apartados 2 a 6, del Código Tributario.»

19 A tenor del artículo 153, apartado 5, letra a), del Código Tributario:

«Con carácter previo a la realización de operaciones, el sujeto pasivo que no esté establecido ni identificado a efectos del IVA en Rumanía habrá de solicitar su identificación a efectos del IVA si prevé:

a) llevar a cabo una adquisición intracomunitaria de bienes por la que esté obligado a pagar el impuesto de conformidad con el artículo 151; […]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20 CHEP, sociedad establecida en Bélgica, desarrolla la actividad de alquiler de palés en Europa. Para ello, CHEP compra palés en diferentes Estados miembros, que posteriormente arrienda a otras entidades del grupo CHEP establecidas en los diferentes Estados miembros, quienes los subarriendan a clientes de su Estado miembro respectivo.

21 Durante el período comprendido entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2014, CHEP compró palés a un proveedor rumano. El precio de venta facturado por este incluía el IVA. Los palés en cuestión fueron transportados desde los locales del proveedor en Rumanía a otro destino también en Rumanía.

22 CHEP alquiló posteriormente a CHEP Pooling Services Romania SRL (en lo sucesivo, «CHEP Rumanía»), sociedad establecida en este país, dichos palés, así como palés que había adquirido en otros Estados miembros de la Unión y que había transportado a Rumanía para arrendarlos. CHEP Rumanía subarrendó esos diversos palés a clientes rumanos, quienes podían expedirlos en Rumanía, a otros Estados miembros o a Estados terceros. Los palés utilizados para el transporte de mercancías

declaradas a la exportación fueron posteriormente reexpedidos a Rumanía con destino a CHEP Rumanía, que los declaró a la importación y volvió a facturar su valor y el IVA correspondiente a CHEP.

23 En junio de 2015, CHEP solicitó a las autoridades tributarias rumanas la devolución del IVA facturado por el proveedor rumano de los palés, así como el IVA refacturado por CHEP Rumanía.

24 Mediante resolución de 14 de abril de 2016, la Administración Tributaria de Bucarest para los Contribuyentes No Residentes denegó dicha devolución. Mediante resolución de 11 de octubre de 2016, la Oficina de Reclamaciones de Bucarest rechazó la reclamación formulada por CHEP contra tal denegación.

25 Ambas resoluciones se basan en que CHEP estaba obligada a identificarse a efectos del IVA en Rumanía en virtud del artículo 153, apartado 5, del Código Tributario. Las autoridades tributarias rumanas comprobaron que, además de los palés adquiridos en Rumanía, CHEP alquiló a CHEP Rumanía palés que había adquirido en otros Estados miembros y que había transportado a Rumanía para alquilarlos. Así pues, según las autoridades tributarias rumanas, los palés adquiridos en otros Estados miembros fueron objeto de una transferencia asimilable a una adquisición intracomunitaria en Rumanía, de manera que CHEP tenía que identificarse a efectos del IVA en Rumanía.

26 El 3 de abril de 2017, CHEP interpuso recurso ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) solicitando la anulación de las resoluciones de 14 de abril y 11 de octubre de 2016 y el reintegro del IVA objeto de su solicitud de devolución.

27 Ante dicho tribunal, CHEP alega, en primer lugar, que de conformidad con la Directiva 2008/9, tiene derecho, como empresa establecida en Bélgica, a la devolución del IVA, independientemente de la eventual obligación de identificarse a efectos del IVA en Rumanía; en segundo lugar, que no tenía obligación de identificarse a efectos del IVA en Rumanía, ya que las transferencias de palés no podían asimilarse a adquisiciones intracomunitarias, y, en tercer lugar, que cumplía las condiciones legales para tener derecho a la devolución del IVA. CHEP destaca asimismo que la Directiva 2008/9 se ha transpuesto incorrectamente en el Derecho rumano, dado que supedita la devolución del IVA a un requisito no previsto en dicha Directiva referido a la falta de identificación a efectos del IVA en Rumanía.

28 Por su parte, las autoridades tributarias sostienen que, a falta de pruebas de que los palés en cuestión, adquiridos en Estados miembros distintos de Rumanía, hubieran sido reexpedidos al Estado miembro desde el que habían sido expedidos o transportados a Rumanía, CHEP no puede alegar que el envío a Rumanía de los palés adquiridos en otros Estados miembros pueda considerarse un supuesto de no transferencia, en el sentido del artículo 128, apartado 12, letras g) y h) del Código Tributario.

29 Habida cuenta de las referidas alegaciones, el tribunal remitente considera necesario obtener aclaraciones sobre los supuestos que no se consideran transferencia en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Directiva del IVA y sobre la obligación de identificación a efectos del IVA de una sociedad no residente que, sin contar en Rumanía con los recursos técnicos y humanos requeridos para llevar a cabo operaciones imponibles, simplemente presta servicios cuyo lugar de prestación a efectos del IVA se sitúa en Rumanía. También se pregunta si el derecho a la devolución del IVA puede supeditarse a la condición de que el sujeto pasivo no esté identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución ni tenga obligación de estarlo. Respecto de este último extremo, el tribunal remitente destaca que las disposiciones del Derecho rumano aparentemente son contrarias a la Directiva 2008/9, conforme a la cual el derecho a la devolución no se supedita, en su opinión, a una condición de tal naturaleza.

30 En esas circunstancias, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se considera que no constituye una transferencia, en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Directiva del IVA, el transporte de palés desde un Estado miembro con destino a otro Estado miembro para su posterior alquiler en este último Estado miembro a un sujeto pasivo establecido e identificado a efectos del IVA en Rumanía?

2) Con independencia de la respuesta a la primera cuestión, ¿es considerado sujeto pasivo, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Directiva [2008/9], el sujeto pasivo a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA establecido en el territorio de un Estado miembro distinto del de devolución, aun cuando dicho sujeto pasivo esté identificado u obligado a identificarse a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución?

3) A la luz de las disposiciones de la Directiva [2008/9], la condición de no estar identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución ¿constituye una condición adicional a las establecidas en el artículo 3 de la Directiva [2008/9] para que un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro y no en el Estado miembro de devolución pueda beneficiarse del derecho a devolución en un supuesto como el del caso de autos?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE en el sentido de que se opone a la práctica de una administración nacional de denegar la devolución del IVA cuando no concurre una condición establecida exclusivamente en la normativa nacional?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

31 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no debe asimilarse a una entrega intracomunitaria la transferencia, por un sujeto pasivo, de bienes procedentes de un Estado miembro y con destino al Estado miembro de devolución, para la prestación, por ese sujeto pasivo, de servicios de alquiler de dichos bienes en el Estado miembro de devolución.

32 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, 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 (sentencia de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartado 33 y jurisprudencia citada).

33 El artículo 17, apartado 1, de la Directiva del IVA asimila determinadas transferencias de bienes, a saber, las transferencias con destino a otro Estado miembro, a las entregas intracomunitarias.

34 El artículo 17, apartado 2, de esta Directiva enumera una serie de supuestos que no cabe calificar como transferencia con destino a otro Estado miembro, a la que se refiere el artículo 17, apartado 1, de dicha Directiva.

35 Dado que el artículo 17, apartado 2, de la Directiva del IVA recoge una lista exhaustiva de excepciones, debe interpretarse de modo estricto (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 y C-607/12, EU:C:2014:125, apartado 27).

36 Además, esta disposición debe interpretarse a la luz del objetivo perseguido por el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario instaurado por la Directiva del IVA, que pretende transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 y C-607/12, EU:C:2014:125, apartado 28).

37 El artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA, objeto específico de las dudas del tribunal remitente, debe interpretarse a la luz de las anteriores apreciaciones.

38 A tenor de esta disposición, no se considera transferencia con destino a otro Estado miembro la expedición o el transporte de un bien para la utilización temporal de este, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien.

39 Del propio tenor de esta disposición se deduce que su aplicación está explícitamente sujeta a condiciones acumulativas según las cuales, por una parte, la utilización, en el Estado miembro de destino, del bien expedido o transportado para la realización de prestaciones de servicios por el sujeto pasivo en cuestión debe ser temporal y, por otra parte, el bien debe haber sido expedido o transportado desde el Estado miembro en el que está establecido ese sujeto pasivo.

40 Así pues, en primer lugar, de esa disposición se desprende que, de conformidad con los objetivos del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, únicamente la transferencia de un bien a otro Estado miembro que se efectúa, no para el consumo final de dicho bien sino para su utilización temporal en ese Estado miembro, no debe asimilarse a una entrega intracomunitaria si se cumplen las demás condiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 y C-607/12, EU:C:2014:125, apartado 30).

41 Sin embargo, resultaría contrario, tanto al tenor del artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA, como a la exigencia de una interpretación estricta y a los objetivos del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, extender la aplicación de tal disposición a los supuestos de utilización por un período indefinido o prolongado o incluso a los supuestos de utilización que lleven a la destrucción del bien en cuestión.

42 En segundo lugar, cabe señalar que del propio tenor del artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA, según el cual el bien en cuestión debe haber sido expedido o transportado desde el Estado miembro en que esté establecido el sujeto pasivo de que se trate, se desprende que esa disposición no se aplica a las situaciones en que dicho bien ha sido expedido o transportado por el sujeto pasivo desde Estados miembros distintos de aquel en que ese sujeto pasivo está establecido.

43 En el presente caso, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que CHEP, establecida en Bélgica, expidió o transportó palés a Rumanía y los utilizó en el contexto de la prestación de servicios a CHEP Rumanía.

44 Corresponde al tribunal remitente, por una parte, determinar, con arreglo a una apreciación global del conjunto de circunstancias del litigio principal, si la utilización de esos palés en el contexto de los servicios prestados por CHEP tiene carácter temporal. A tal fin, el tribunal remitente podrá tener en cuenta, en particular, las condiciones de los contratos de alquiler celebrados entre CHEP y CHEP Rumanía y las características de los bienes en cuestión.

45 Por otra parte, en la medida en que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que CHEP adquirió palés en varios Estados miembros de la Unión, corresponde al tribunal remitente cerciorarse de que dichos palés fueron expedidos o transportados a Rumanía desde Bélgica, Estado miembro en el que CHEP está establecida.

46 Si el tribunal remitente considera que se cumplen ambas condiciones en el litigio principal, habrá de deducir de ello que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA, las transferencias de palés en cuestión no deben asimilarse a entregas intracomunitarias.

47 Por el contrario, de no concurrir alguna de las referidas condiciones en relación con la totalidad o con una parte de las transferencias de palés en cuestión, estas, en virtud del artículo 17, apartado 1, de la Directiva del IVA —y sin perjuicio de la comprobación de las demás excepciones contempladas en el apartado 2 de dicha disposición—, habrán de asimilarse a entregas intracomunitarias.

48 Habida cuenta del conjunto de consideraciones que anteceden, es preciso responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no debe asimilarse a una entrega intracomunitaria la transferencia, por un sujeto pasivo, de bienes procedentes de un Estado miembro y con destino al Estado miembro de devolución, para la prestación, por ese sujeto pasivo, de servicios de alquiler de dichos bienes en el Estado miembro de devolución cuando la utilización de esos bienes en la realización de una prestación de ese tipo es temporal y los bienes han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro en el que aquel sujeto pasivo está establecido.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

49 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, que es preciso examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si las disposiciones de la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo establecido en el territorio de otro Estado miembro el derecho a la devolución del IVA por la sola razón de que dicho sujeto pasivo esté o tendría que haber estado identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución.

50 La Directiva 2008/9, según su artículo 1, tiene por objeto establecer las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en el artículo 170 de la Directiva del IVA, a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos que prevé el artículo 3 de la Directiva 2008/9.

51 No obstante, la Directiva 2008/9 no tiene como objetivo determinar las condiciones de ejercicio ni la amplitud del derecho a la devolución. En efecto, el artículo 5, párrafo segundo, de dicha Directiva, prevé, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 6 y a los efectos de esta última, que el derecho a la devolución del IVA soportado se determinará en virtud de la Directiva del IVA, tal como se aplique en el Estado miembro de devolución (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 35).

52 En consecuencia, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Directiva 2008/9, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que le reconoce la Directiva del IVA (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 36; véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 35).

53 Además, el Tribunal de Justicia ha precisado que, al igual que el derecho a deducción, el derecho a devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera

que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 35).

54 El modo de reintegro del IVA, bien por deducción, bien por devolución, depende del lugar de establecimiento del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia, C-244/08, no publicada, EU:C:2009:478, apartados 25 y 35). Por consiguiente, el artículo 170 de la Directiva del IVA reconoce, conforme a las condiciones en él previstas, a «todo sujeto pasivo que, con arreglo […] al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva [2008/9], no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA», el derecho a obtener la devolución del IVA.

55 A este respecto, de conformidad con el artículo 3 de la Directiva 2008/9, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución, en el sentido del artículo 2, punto 1, de dicha Directiva, tiene derecho a la devolución del IVA pagado bajo dos condiciones. En primer lugar, según el artículo 3, letra a) de esa Directiva, durante el período de devolución, el sujeto pasivo no debe haber tenido la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, ni tampoco su domicilio o residencia habitual en el Estado miembro de devolución. En segundo lugar, según el artículo 3, letra b), de la propia Directiva, durante ese mismo período no debe haber entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en tal Estado miembro, con excepción de determinadas transacciones especificadas en los incisos i) y ii) de esa disposición. Dichas condiciones son acumulativas (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de febrero de 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, apartado 42, y de 21 de septiembre de 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, apartado 43).

56 Sin embargo, ni el artículo 170 de la Directiva del IVA, ni el artículo 3 de la Directiva 2008/9, ni ninguna otra disposición de la referidas Directivas supedita el derecho de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro a obtener la devolución del IVA a requisito formal alguno de falta de identificación a efectos del IVA o de inexistencia de la obligación de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución.

57 De ello se deduce que un Estado miembro no puede, en virtud de su Derecho nacional, denegar a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro el derecho a la devolución del IVA por la sola razón de que ese sujeto pasivo esté o tendría que haber estado identificado a efectos del IVA en el primer Estado miembro, siempre y cuando tal sujeto pasivo cumpla las condiciones acumulativas previstas en el artículo 3 de la Directiva 2008/9.

58 Corrobora esta interpretación la finalidad de la Directiva 2008/9 que es permitir al sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro obtener la devolución del IVA soportado cuando, a falta de operaciones imponibles activas en el Estado miembro de devolución, no podría deducirse este IVA soportado de ninguna cantidad debida en concepto de IVA repercutido (sentencia de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartado 40). En efecto, la circunstancia de que un sujeto pasivo figure en su caso identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución no puede tratarse válidamente por el ordenamiento jurídico nacional como si tal sujeto pasivo hubiese realizado efectivamente tales operaciones en ese Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, apartado 53).

59 Esto es tanto más cierto cuanto que la identificación a efectos del IVA, prevista en el artículo 214 de la Directiva del IVA, no es más que un requisito formal a efectos de control. Pues bien, de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que los requisitos formales no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción si se cumplen los requisitos materiales que dan lugar a ese derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 50, y de 14 de marzo de 2013, Ablessio,

C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 32). Se deduce igualmente, habida cuenta de lo señalado en el apartado 52 de la presente sentencia, que, si se cumplen los requisitos materiales que dan lugar al derecho a la devolución, no puede impedirse que un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro ejercite tal derecho basándose en que esté o que tendría que haber estado identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución.

60 Por consiguiente, en contra de la postura defendida por Gobierno rumano, un Estado miembro no puede excluir a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro del derecho a la devolución del IVA por la sola razón de que ese sujeto pasivo esté o tendría que haber estado identificado a efectos del IVA en el primer Estado miembro.

61 Por otra parte, es preciso añadir, además, que únicamente el artículo 171 *bis* de la Directiva del IVA, en relación con las operaciones específicamente contempladas en ese mismo artículo, permite que los Estados miembros puedan reconocer a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro el derecho a deducción, excluyéndolo del procedimiento de devolución previsto en la Directiva 2008/9. No obstante —y teniendo presente además que el Gobierno rumano no ha alegado en absoluto haber hecho uso de esta facultad en el ordenamiento jurídico rumano—, la referida disposición, en cualquier caso, no pretende establecer una distinción según que se cuente o no con una identificación a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución.

62 En el presente caso, por una parte, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que no concurren en CHEP, en tanto que sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, ninguno de los criterios de conexión con el territorio rumano previstos en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/9. Por otro lado, en lo referente a la condición prevista en el artículo 3, letra b), de dicha Directiva, de los autos se desprende que, aunque al alquilar a CHEP Rumanía los palés en cuestión, CHEP presta servicios que se consideran prestados en Rumanía conforme al artículo 44 de la Directiva del IVA, es CHEP Rumanía la deudora del IVA en el contexto del mecanismo de autoliquidación, en virtud del artículo 196 de la Directiva del IVA. En estas circunstancias, y a reserva de la verificación del tribunal remitente, una sociedad como CHEP aparentemente cumple las condiciones acumulativas previstas en el artículo 3 de la Directiva 2008/9 y, por lo tanto, tiene derecho a la devolución del IVA.

63 Habida cuenta del conjunto de consideraciones que anteceden, es preciso responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta que las disposiciones de la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo establecido en el territorio de otro Estado miembro el derecho a la devolución del IVA por la sola razón de que dicho sujeto pasivo esté o tendría que haber estado identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de devolución.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el tribunal remitente, corresponde a este 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 Novena) declara:

1) **El artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que no debe asimilarse a una entrega intracomunitaria la transferencia, por un sujeto pasivo, de bienes procedentes de un Estado miembro y con**

destino al Estado miembro de devolución, para la prestación, por ese sujeto pasivo, de servicios de alquiler de dichos bienes en el Estado miembro de devolución cuando la utilización de esos bienes en la realización de una prestación de ese tipo es temporal y los bienes han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro en el que aquel sujeto pasivo está establecido.

2) **Las disposiciones de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo establecido en el territorio de otro Estado miembro el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido por la sola razón de que dicho sujeto pasivo esté o tendría que haber estado identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro de devolución.**

Firmas