Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 30 de abril de 2015 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 52, letra c), y 55 — Determinación del lugar de realización de una prestación de servicios — Destinatario de la prestación que tiene un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido en varios Estados miembros — Expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que se ha ejecutado materialmente la prestación»

En el asunto C-97/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hungría), mediante resolución de 17 de febrero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 2014, en el procedimiento entre

SMK kft

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. A. Ó Caoimh, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. G. Koós y Z. Fehér, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou e I. Kotsoni, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. V. Bottka y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

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 de los artículos 52, letra c), y 55 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre SMK kft, sociedad establecida en Hungría, por una parte, y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección regional tributaria de Dél-alföld perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «Főigazgatóság») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «NAV»), por otra parte, relativo a una resolución que obliga a SMK kft a pagar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a los años 2007 a 2009 y al período comprendido entre enero y marzo del año 2010.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Aunque una parte del litigio principal se refiere al período comprendido entre enero y marzo de 2010, que está sujeto a la Directiva IVA en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO L 44, p. 11), de la petición de decisión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional remitente se interroga únicamente sobre la interpretación de los artículos 52, letra c), y 55 de la Directiva IVA en su versión en vigor hasta el 1 de enero de 2010, es decir, con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Directiva 2008/8.

4 A tenor del artículo 52 de la Directiva IVA, que figura en el título V de ésta, relativo al lugar de realización del hecho imponible:

«El lugar de las prestaciones de servicios siguientes será el lugar en que se ejecuten materialmente:

[...]

c) los informes periciales o los trabajos realizados sobre los bienes muebles corporales.»

5 El artículo 55 de esta Directiva dispone lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en la letra c) del artículo 52, en caso de informes periciales o trabajos realizados sobre los bienes muebles corporales realizados para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del IVA de un Estado miembro distinto de aquél en cuyo territorio se presten materialmente dichos servicios, se considerará que el lugar de la prestación de servicios se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de la prestación del servicio el número de identificación a efectos del IVA con el cual le ha sido prestado dicho servicio.

La excepción contemplada en el párrafo primero sólo se aplicará cuando los bienes son objeto de una expedición o de un transporte fuera del Estado miembro en que la prestación ha sido materialmente ejecutada.»

Derecho húngaro

6 La Ley LXXIV de 1992, del impuesto sobre el valor añadido (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), en su versión en vigor en 2007 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establecía, en su artículo 15, apartado 4:

«Se considerará como lugar de ejecución el lugar donde se lleve a cabo materialmente la prestación de los [siguientes] servicios:

[...]

c) [operaciones] de montaje, reparación, mantenimiento, renovación, transformación o acabado de los bienes (con excepción de los bienes inmuebles).

[...]»

7 Según el artículo 15/A, apartados 12 a 14, de dicha Ley:

«12. Cuando el destinatario de los servicios determinados en el artículo 15, apartado 4, letras c) y d), sea un sujeto pasivo registrado en un Estado miembro distinto del correspondiente al lugar de ejecución material de la prestación de los servicios, se considerará como lugar de ejecución el territorio del Estado miembro en el que el destinatario de los servicios esté registrado como sujeto pasivo.

13. No será de aplicación el apartado 12 cuando los bienes no se transporten fuera del Estado miembro en el que se haya prestado materialmente el servicio.

14. Cuando el lugar de ejecución venga determinado por el territorio del Estado miembro en el que esté registrada como sujeto pasivo la persona o la organización que reciba en su propio nombre los servicios a que se refiere el presente artículo y cuando la persona o la organización destinataria esté al mismo tiempo registrada como sujeto pasivo en otro Estado miembro, se considerará como lugar de ejecución el Estado miembro en el que la autoridad tributaria le haya atribuido el número de identificación fiscal utilizado para recibir el servicio a que se refiere el presente artículo. El sujeto pasivo estará obligado a recibir este servicio con el número de identificación fiscal expedido por el Estado miembro en el que desarrolle la actividad que da lugar a su sujeción al impuesto y para la que se le ha prestado el servicio a que se refiere el presente artículo.»

8 La Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido, en vigor desde el 1 de enero de 2008 (en lo sucesivo, «nueva Ley del IVA»), establece, en su artículo 42, apartado 1:

«En el caso de prestación de los siguientes servicios, el lugar de ejecución será el lugar donde se ejecute materialmente el servicio:

[...]

d) trabajos realizados sobre bienes (con exclusión de los bienes inmuebles).»

9 A tenor del artículo 45, apartados 1 y 2, de la nueva Ley del IVA:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 42, cuando el destinatario de los servicios a que se refiere el artículo 42, apartado 1, letras c) y d), sea un sujeto pasivo registrado en un Estado miembro de la Comunidad distinto de aquel en el que se hayan prestado materialmente dichos servicios, el lugar de ejecución de la prestación será el Estado miembro de la Comunidad en el que el destinatario del servicio esté registrado como sujeto pasivo.

2. El apartado 1 será de aplicación cuando los bienes objeto de los servicios a que se refiere el artículo 42, apartado 1, letras c) y d), sean expedidos o transportados fuera del Estado miembro de la Comunidad en el que se hayan llevado a cabo materialmente dichos servicios.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Según la resolución de remisión, SMK kft, miembro del grupo de empresas SMK, es sujeto pasivo del IVA en Hungría y dispone por ello de un número de identificación a efectos del IVA en este Estado. De este grupo de empresas también forma parte SMK UK Ltd, que es una sociedad establecida en el Reino Unido que, hasta el 30 de julio de 2007, estaba registrada como sujeto pasivo simultáneamente en el Reino Unido y en Hungría y disponía de números británico y húngaro de identificación a efectos del IVA. SMK Europe NV (en lo sucesivo, «SMK Europe»), sociedad establecida en Bélgica e inscrita en Hungría en el registro del IVA, es también miembro de dicho grupo y se encarga de la comercialización de los productos del grupo en Europa.

11 A partir de marzo de 2002, SMK kft efectuó prestaciones de servicios como contratista en Hungría por orden y por cuenta de SMK UK Ltd. Esta última sociedad adquirió las materias primas y las piezas necesarias para la fabricación de productos acabados, a saber, mandos a distancia que forman parte de equipos electrónicos. La maquinaria, las instalaciones y los medios de producción eran propiedad de SMK UK Ltd. SMK kft no disponía de reservas propias de materias primas o de productos acabados y ejecutó exclusivamente operaciones de ensamblaje de estos mandos a distancia.

12 Tras el ensamblaje, los productos acabados permanecían en los locales de SMK kft, mientras que el destinatario de las prestaciones de servicios, SMK UK Ltd, los vendía a SMK Europe, que después los revendía a compradores establecidos en otro Estado miembro o en un país tercero. SMK kft recibió el encargo de SMK UK Ltd de entregar estos productos a estos compradores. Las facturas expedidas con ocasión de estas ventas, que constituían documentos de transporte, eran elaboradas por SMK UK Ltd a nombre del comprador de los productos acabados, a saber, SMK Europe, pero estos últimos eran enviados directamente a los compradores finales situados en el interior de la Unión Europea o en un país tercero, a los cuales SMK Europe había revendido dichos productos. En cualquier caso, los productos acabados abandonaban el territorio de Hungría y en ningún caso se recibían en el Reino Unido.

13 Como contraprestación de los servicios prestados, SMK kft facturaba a SMK UK Ltd el precio de la fabricación de los productos acabados, sin impuestos, con la mención «fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA». En la factura, hacía constar el número británico de identificación a efectos del IVA de SMK UK Ltd.

14 El Servicio de inspección de sujetos pasivos de la Dirección de la región de Békés, dependiente de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado»), efectuó una inspección de las declaraciones del IVA de SMK kft, correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007.

15 Al término de esta inspección, la autoridad tributaria de primer grado consideró que el lugar de realización de las prestaciones de servicios de contratista controvertidas era el lugar de la ejecución material de estas prestaciones, a saber, Hungría. Más concretamente, dicha autoridad estimó que SMK kft no había demostrado que los productos acabados hubieran sido enviados fuera de Hungría y que no era posible considerar el Reino Unido como lugar de las prestaciones de servicios. Por tanto, esta autoridad tributaria constató la existencia de una deuda fiscal por importe de 27 712 000 forintos húngaros (HUF) y requirió de pago a SMK kft.

16 SMK kft impugnó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado ante la Főigazgatóság, alegando que se habían cumplido los requisitos del artículo 15/A, apartados 12 y 13, de la Ley del IVA, de modo que los servicios de contrata controvertidos en el litigio principal podían facturarse sin IVA como operaciones jurídicas realizadas fuera del ámbito de aplicación territorial de esta Ley. Mantenía que no existía obligación de transportar los productos acabados al Estado miembro del destinatario de las prestaciones de servicios.

17 Mediante resolución de 10 de diciembre de 2012, la Főigazgatóság, resolviendo como autoridad tributaria de segundo grado, confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado. Señaló que los productos acabados habían sido vendidos por SMK UK Ltd a SMK Europe antes de su transporte, mientras se encontraban todavía en territorio húngaro. En estas circunstancias, consideró que el transporte de estos productos era la consecuencia de su venta y no la de la prestación de servicios de contratista.

18 Además, la autoridad tributaria de primer grado procedió a una inspección de las declaraciones del IVA y del impuesto de sociedades de los años 2008 y 2009 y del período comprendido entre enero y marzo de 2010. Durante este período, SMK kft también efectuó, a cuenta de SMK UK Ltd, prestaciones de servicios como contratista, a las que no aplicó el IVA.

19 Tras un reexamen de esta inspección, el director general de la Főigazgatóság constató la existencia de una deuda tributaria por un importe de 107 616 000 HUF a cargo de SMK kft y le impuso una multa fiscal de 21 523 000 HUF y un recargo de demora de 38 208 000 HUF. Consideró que, en aplicación de los artículos 42, apartado 1, letras b) a d), y 45 de la nueva Ley del IVA, el lugar de ejecución de la prestación de servicios de contratista que desarrolló esta sociedad durante el período mencionado anteriormente estaba situado en Hungría.

20 SMK kft impugnó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado ante la NAV, que, mediante resolución de 8 de enero de 2013, confirmó dicha resolución al considerar que el lugar de ejecución de las prestaciones de servicios de contratista se encontraba en Hungría.

21 SMK kft interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Főigazgatóság de 10 de diciembre de 2012 y la resolución de la NAV de 8 de enero de 2013 ante el órgano jurisdiccional remitente. En primer lugar, en lo que se refiere a la resolución de la Főigazgatóság, SMK kft alegó, en particular, que, para determinar el lugar de ejecución de la prestación de servicios cuyo objeto está constituido por trabajos sobre bienes, el artículo 55 de la Directiva IVA no exige que estos bienes se entreguen en el Estado miembro del destinatario de las prestaciones de servicios. A su juicio, basta con que hayan sido objeto de transporte o expedición fuera del Estado miembro donde ha sido finalizada su fabricación.

22 SMK kft destaca que, tras la prestación de servicios que ella efectuó, los productos acabados, que se vendieron a compradores situados en un Estado distinto de Hungría, abandonaron de ese modo el territorio de dicho Estado. El hecho de que el destinatario de las prestaciones de servicios, a saber, SMK UK Ltd, estuviera también inscrito en el registro húngaro del IVA en 2007 no significa que recibiera las prestaciones de servicios al amparo de un número húngaro de identificación a efectos del IVA, dado que su actividad principal estaba vinculada a un establecimiento situado en otro Estado miembro. SMK kft considera que el artículo 15/A, apartado 14, de la Ley del IVA es contrario a la Directiva IVA.

23 La Főigazgatóság alega que SMK kft debió considerar la prestación de servicios al amparo del número húngaro de identificación a efectos del IVA de SMK UK Ltd, puesto que la venta de los productos acabados objeto de los trabajos realizados por SMK kft se había producido en Hungría. De ello se desprende, a su juicio, que debe considerarse que el lugar de ejecución de las prestaciones de servicios está situado en el territorio de este Estado miembro y que, por tanto, estas prestaciones no escapan del

ámbito territorial de la Ley del IVA. Considera que el transporte de los productos acabados ni tiene ninguna incidencia en el hecho de que, una vez ejecutada la prestación de servicios, SMK kft estuviera obligada al pago del IVA.

24 En segundo lugar, en cuanto a la resolución de la NAV de 8 de enero de 2013, SMK kft considera que la obligación de pago del IVA no puede deducirse de la Directiva IVA, salvo que se adopte una interpretación contraria a ésta. En su opinión, le corresponde al destinatario de la prestación de servicios decidir en quién recae la obligación tributaria. Finalmente, añade que la denegación de aplicar la exención fiscal a los servicios controvertidos vulnera los principios de territorialidad y de neutralidad del IVA.

25 La NAV alega que, para aplicar la excepción prevista en el artículo 55 de la Directiva IVA, es necesario examinar si el destinatario de los servicios de contrata disponía, o debía disponer, de un número de identificación a efectos del IVA en Hungría. A este respecto, señala que los productos acabados, que fueron ensamblados por SMK kft, no se expidieron hacia el Estado miembro en cuyo territorio está la sede de SMK UK Ltd, sino que se vendieron mientras estaban en Hungría, de modo que debe considerarse que este Estado miembro es el lugar de realización de la venta efectuada por SMK UK Ltd.

26 En estas circunstancias, el Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo contencioso-administrativo y de lo social de Gyula) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA en vigor hasta el 1 de enero de 2010 en el sentido de que este artículo únicamente se refiere a aquellos sujetos pasivos destinatarios de una prestación de servicios que no tengan o no estén obligados a tener un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro del lugar donde se presten materialmente los servicios?

2) En caso de que se responda de manera afirmativa a la primera cuestión, para la determinación del lugar de ejecución de los servicios, ¿es exclusivamente aplicable el artículo 52 de la Directiva IVA?

3) En caso de que se responda negativamente a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA en vigor hasta el 1 de enero de 2010 en el sentido de que, cuando el sujeto pasivo destinatario de servicios de contrata dispone, o debería disponer, de un número de identificación a efectos del IVA en más de un Estado miembro, es exclusivamente decisión de dicho destinatario la determinación del número de identificación fiscal con el que recibe la prestación de servicios (incluyendo también el caso de que el sujeto pasivo destinatario de la prestación se repute establecido en el Estado miembro del lugar de ejecución material de los servicios, pero disponga también de un número de identificación a efectos del IVA en otro Estado miembro)?

4) Para el supuesto de que la respuesta a la tercera cuestión sea que la facultad de decisión del destinatario de la prestación de servicios es ilimitada, ¿debe interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA en el sentido de que:

— puede considerarse, hasta el 31 de diciembre de 2009, que la prestación de servicios se ha ejecutado con el número de identificación a efectos del IVA indicado por el destinatario de dicha prestación, si éste también tiene la consideración de sujeto pasivo registrado (establecido) en otro Estado miembro y los bienes se expiden o se transportan fuera del Estado miembro en que la prestación ha sido materialmente ejecutada;

— influye en la determinación del lugar de ejecución de los servicios el hecho de que el destinatario de la prestación sea un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro que entrega los bienes acabados expidiéndolos o transportándolos fuera del Estado miembro

donde se han prestado los servicios a un comprador intermedio, que a su vez revende los bienes en un tercer Estado miembro de la Comunidad sin que el destinatario de los servicios objeto de la contrata transporte los bienes de vuelta a su establecimiento?

5) Si la facultad de decisión del destinatario de la prestación de servicios no es ilimitada, ¿influyen en la aplicabilidad del artículo 55 de la Directiva IVA en vigor hasta el 1 de enero de 2010:

— las circunstancias en las que el destinatario de determinados trabajos efectuados sobre un bien adquiere y pone a disposición de quien los lleva a cabo las materias primas correspondientes;

— desde qué Estado miembro y con qué número de identificación fiscal realiza el sujeto pasivo destinatario de los servicios la venta de los bienes acabados resultado de dichos trabajos;

— el hecho de que —como sucede en el litigio principal— los bienes acabados resultado de dichos trabajos sean objeto de varias ventas en el marco de una cadena de operaciones todavía dentro del país en el que se llevan a cabo los trabajos y de que su transporte desde este país hasta el comprador final se efectúe directamente?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular, en su caso, las cuestiones prejudiciales que se le plantean (véase la sentencia Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, apartado 18 y jurisprudencia citada).

28 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el procedimiento principal, el extremo controvertido es la determinación, a efectos del IVA, del lugar de ejecución de las prestaciones de servicios de contrata ejecutadas por la demandante en el litigio principal en Hungría, por orden y por cuenta de SMK UK Ltd, establecida en el Reino Unido y propietaria de los productos objeto de estas prestaciones. De la documentación remitida al Tribunal de Justicia se desprende también que las prestaciones de servicios controvertidas consistían en el ensamblaje de mandos a distancia propiedad de SMK UK Ltd por parte de la demandante en el litigio principal. Tras su ensamblaje, los productos acabados de que se trata permanecían en Hungría. SMK UK Ltd los vendía después a SMK Europe, que los revendía a compradores establecidos bien en otro Estado miembro, bien en un país tercero. Por tanto, estos productos acabados eran objeto de transporte o expedición fuera de Hungría sólo tras su reventa.

29 También es necesario observar que el órgano jurisdiccional remitente hace una distinción entre el período durante el cual el destinatario de las prestaciones de servicios tenía identificación a efectos de IVA tanto en Hungría como en el Reino Unido y el período durante el cual ya no disponía de número de identificación a efectos del IVA en Hungría.

30 A la vista de lo expuesto anteriormente, debe considerarse que las cinco cuestiones prejudiciales, que es preciso abordar conjuntamente, se refieren, en esencia, a la cuestión de si el artículo 55 de la Directiva IVA, en su versión en vigor hasta el 1 de enero de 2010, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que el destinatario de los servicios tenía a la vez una identificación a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones de servicios y en otro Estado miembro, y posteriormente sólo en este otro Estado miembro, y en las que los bienes muebles corporales a los

que se referían estas prestaciones han sido objeto de expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que estas prestaciones se han ejecutado materialmente no como consecuencia de estas prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes.

31 La Directiva IVA, que sustituyó a 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), contiene un título V, dedicado al lugar de realización del hecho imponible. El capítulo 3 de dicho título se refiere al lugar de realización de las prestaciones de servicios y las secciones 2 y 3 de éste establecen, respectivamente, disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de estas prestaciones, así como disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios específicos. A semejanza del artículo 9, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva 77/388, los artículos 44 a 59 *ter* de la Directiva IVA contienen reglas que determinan el lugar de conexión a efectos fiscales específicos (véase la sentencia Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 37 y 38).

32 Conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal, el objetivo de las disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (sentencia Welmory, EU:C:2014:2298, apartado 42 y jurisprudencia citada).

33 Así, una norma como el artículo 55 de la Directiva IVA es una regla que determina el lugar de conexión a efectos fiscales de una prestación de servicios y delimita las competencias de los Estados miembros. Con este fin, dicha norma pretende establecer un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA, determinando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios (véase, en este sentido, la sentencia Welmory, EU:C:2014:2298, apartados 50 y 51).

34 Debe recordarse que la regla general de la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios cuyo objeto sean trabajos sobre bienes muebles corporales se determina en el artículo 52, letra c), de la Directiva IVA, según el cual el lugar de tales prestaciones de servicios es aquel donde se ejecuten materialmente.

35 El artículo 55 de la Directiva TVA dispone que, no obstante lo dispuesto en dicha regla, en caso de prestación de los mencionados servicios, realizados para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del IVA de un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se presten materialmente dichos servicios, se considerará que el lugar de la prestación se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de las prestaciones el número de identificación a efectos del IVA con el cual le ha sido prestado dicho servicio. Esta excepción sólo se aplica cuando los bienes son objeto de una expedición o de un transporte fuera del Estado miembro en que la prestación ha sido materialmente ejecutada.

36 Así, del tenor del artículo 55 de la Directiva IVA se desprende que la excepción prevista en este último artículo se aplica cuando se cumplen dos requisitos acumulativos. En primer lugar, el destinatario de las prestaciones debe «[tener] un número de identificación a efectos del IVA» en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se presten materialmente dichos servicios y, en segundo lugar, los bienes deben expedirse o transportarse fuera del Estado miembro de la ejecución material de las prestaciones.

37 En la medida en que la determinación del lugar de la prestación de servicios debe efectuarse únicamente con respecto a los elementos fácticos propios de la operación imponible controvertida, el segundo requisito del artículo 55 de la Directiva IVA para la aplicación de la excepción prevista en éste debe apreciarse únicamente en función de estos elementos y no con respecto a eventuales operaciones posteriores.

38 Por tanto, para que pueda aplicarse el artículo 55 de la Directiva IVA, el transporte o la expedición de los bienes debe efectuarse en el marco de la operación relativa a los trabajos sobre estos bienes, antes de que se produzca, en su caso, otra operación en relación con estos bienes sujeta al IVA.

39 En el presente asunto, según se desprende de los documentos remitidos al Tribunal de Justicia y conforme se ha expuesto en el apartado 28 de la presente sentencia, tras su ensamblaje, los productos acabados en cuestión permanecían en Hungría y sólo se transportaban fuera de este Estado miembro tras las operaciones de venta y reventa de dichos productos.

40 De ello resulta que, en el marco de las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal, no ha existido transporte ni expedición de los bienes fuera del Estado miembro de ejecución material de estas prestaciones. No se cumplía, por tanto, el requisito relativo al transporte o a la expedición de los bienes previsto en el artículo 55 de la Directiva IVA. Por consiguiente, el lugar de conexión a efectos fiscales de estas prestaciones debe determinarse aplicando el artículo 52, letra c), de esta Directiva, conforme al cual este lugar es el Estado miembro de su ejecución material, en este caso Hungría.

41 Por otra parte, debe señalarse que, en lo referente al primer requisito previsto para la aplicación del artículo 55 de la Directiva IVA, el hecho de que, durante el período en que se efectuaron las prestaciones de servicios controvertidas, el destinatario de estas prestaciones tuviera al mismo tiempo un número de identificación a efectos del IVA en Hungría y en el Reino Unido, y posteriormente sólo en este último Estado miembro, carece de relevancia para la resolución del litigio planteado ante el órgano jurisdiccional remitente, puesto que, en el marco de estas prestaciones de servicios, los bienes no se habían transportado ni expedido fuera de Hungría.

42 Habida cuenta de cuanto antecede, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 55 de la Directiva IVA, en su versión en vigor hasta el 1 de enero de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que el destinatario de los servicios tenía a la vez un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones de servicios y en otro Estado miembro, y posteriormente sólo en este otro Estado miembro, y en las que los bienes muebles corporales a los que se referían estas prestaciones han sido objeto de expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que estas prestaciones de servicios se han ejecutado materialmente no como consecuencia de estas prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes.

Costas

43 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

El artículo 55 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 en vigor hasta el 1 de enero de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que el destinatario de los servicios tenía a la vez un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones de servicios y en otro Estado miembro, y posteriormente sólo en este otro Estado miembro, y en las que los bienes muebles corporales a

los que se referían estas prestaciones han sido objeto de expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que estas prestaciones de servicios se han ejecutado materialmente no como consecuencia de estas prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes.

Firmas