

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial)

de 3 de diciembre de 2025 ([*](#))

« Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del IVA — Artículos 41 y 42 de la Directiva 2006/112/CE — Lugar de una adquisición intracomunitaria de bienes — Artículo 141, letra c), de la Directiva 2006/112 — Operación triangular — Medida de simplificación — Cadena de entregas que incluye cuatro operadores identificados en tres Estados miembros diferentes — Sujeto pasivo que tiene o debería tener conocimiento de operaciones que constituyen un abuso del sistema del IVA »

En el asunto T-646/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Eslovenia), mediante resolución de 21 de noviembre de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de noviembre de 2024, en el procedimiento entre

MS KLJUČAROVCI, d.o.o., sociedad en concurso,

y

Republika Slovenija,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial),

integrado, durante las deliberaciones, por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y los Sres. J. Laitenberger y G. Hesse, la Sra. M. Stancu y el Sr. I. Dimitrakopoulos (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. I. Gâlea;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 13 de diciembre de 2024, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de MS KLJUČAROVCI d.o.o., sociedad en concurso, por el Sr. J. Ahlin, odvetnik;
- en nombre del Gobierno esloveno, por la Sra. V. Klemenc, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. B. Rous Demiri, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal General, 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 41, párrafo primero, y 141, letra c), 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MS KLJUČAROVCI, d.o.o. (en lo sucesivo, «MS»), sociedad mercantil en concurso identificada a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en Eslovenia, y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda, Eslovenia), en relación con la legalidad de una resolución tributaria relativa al cálculo del IVA adoptada por la Finančna uprava Republike Slovenije (Administración Tributaria de la República de Eslovenia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria eslovena»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

4 En virtud del párrafo primero del artículo 20 de la Directiva del IVA, «se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

5 El título V de la Directiva del IVA lleva por rúbrica «Lugar de realización del hecho imponible». En el capítulo 2 de dicho título, los artículos 40 a 42 definen el lugar de la adquisición intracomunitaria de bienes.

6 A tenor del artículo 40 de la citada Directiva, «se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquiriente».

7 El artículo 41 de la Directiva del IVA precisa:

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

Si, en aplicación del artículo 40, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también en aplicación de lo establecido en el párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquiriente ha efectuado esta adquisición.»

8 Según el artículo 42 de la Directiva del IVA:

«El párrafo primero del artículo 41 no se aplicará y se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes ha sido gravada por el IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que el adquiriente acredite haber efectuado dicha adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, con arreglo a lo establecido en el artículo 197;
- b) que el adquiriente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265.»

9 El título IX de la Directiva del IVA lleva por rúbrica «Exenciones». El capítulo 4 de ese título está dedicado a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias. La sección 2 de ese capítulo contempla la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Dentro de dicha sección, el artículo 141 de la citada Directiva dispone:

«Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;
- b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);
- c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;
- d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;
- e) que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.»

10 Dentro del título XI de la Directiva del IVA, rubricado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», su artículo 197, apartado 1, establece:

«Serán deudores del IVA los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- a) que el hecho imponible sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el artículo 141;
- b) que el destinatario de esta entrega de bienes sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se efectúa la entrega;
- c) que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro del destinatario de la entrega de bienes se ajuste a lo dispuesto en el capítulo 3, secciones 3 a 5.»

11 Por último, el artículo 226 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

- 11) en caso de exención, la referencia a la disposición aplicable de la presente Directiva o a la disposición nacional correspondiente, o cualquier otra referencia que indique que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta;

[...]».

Derecho esloveno

- 12 La Directiva del IVA fue transpuesta al Derecho esloveno mediante la Zakon o davku na dodano vrednost (Ley del IVA), de 16 de noviembre de 2006 (Uradni list RS, n.º 13/11; en lo sucesivo, «ZDDV-1»), y mediante el Pravilnik o izvajanje Zakona o davku na dodano vrednost (Reglamento de aplicación de la Ley del IVA), de 30 de diciembre de 2006 (Uradni list RS, n.º 141/06; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación de la ZDDV-1»).

- 13 El artículo 23 de la ZDDV-1 prevé:

«1) Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquiriente.

2) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, se considerará que el lugar de adquisición de bienes dentro de la Unión Europea está situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que la persona que adquiere los bienes ha efectuado la adquisición, a menos que dicho adquirente acredite que esa adquisición ha estado sujeta al IVA en otro Estado miembro en virtud del apartado 1 del presente artículo.

3) Cuando la adquisición de bienes haya estado sujeta al IVA en aplicación del apartado 2 del presente artículo y posteriormente esté sujeta al IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, la base imponible se reducirá en la cantidad procedente en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente ha efectuado esta adquisición.

4) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del presente artículo, se considerará que la adquisición de bienes ha estado sujeta al IVA con arreglo al apartado 1 del presente artículo cuando el adquiriente:

a) acredite haber efectuado dicha adquisición a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de otro Estado miembro determinado de conformidad con el apartado 1 del presente artículo, respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, [...]

b) haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo.»

- 14 El artículo 48, apartado 2, de la ZDDV-1 es del siguiente tenor:

«Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el territorio esloveno, en virtud del artículo 23, apartado 1, de la presente Ley, no estarán sujetas a IVA cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en Eslovenia, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;

b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en territorio esloveno por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) del presente apartado;

c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre

identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;

- d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en Eslovenia, y
- e) que, con arreglo al artículo 76, apartado 1, punto 4, de la presente Ley, el destinatario de los bienes sea el deudor del IVA debido por la entrega subsiguiente de los bienes efectuada en territorio esloveno por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) del presente apartado.»

15 Según el artículo 76, apartado 1, punto 4, de la ZDDV-1:

«Serán deudores del IVA los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- que el hecho imponible sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el artículo 48, apartado 2, de la presente Ley;
- que el destinatario de esa entrega de bienes sea otro sujeto pasivo, o una persona jurídica no sujeta al impuesto, identificados a efectos del IVA en Eslovenia, [...]
- que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en Eslovenia se ajuste a lo dispuesto en la presente Ley [...].»

16 Por último, a tenor del artículo 27 del Reglamento de aplicación de la ZDDV-1:

«Las operaciones triangulares son operaciones en cadena en las que participan tres sujetos pasivos identificados a efectos del IVA, cada uno en su propio Estado miembro. El sujeto pasivo suministrador de los bienes establecido en un Estado miembro entregará una factura por la entrega intracomunitaria de bienes a un sujeto pasivo adquirente de los bienes establecido en otro Estado miembro, en relación con los bienes expedidos o transportados directamente a un sujeto pasivo destinatario de los bienes establecido en un tercer Estado miembro.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 La demandante en el litigio principal es una sociedad mercantil identificada a efectos del IVA en Eslovenia. En 2015 y 2016, adquirió de suministradores registrados en Alemania bagazo de soja y de colza y aceite de colza que revendió a tres sociedades identificadas a efectos del IVA en Dinamarca. MS indicó a los suministradores alemanes un número de identificación a efectos del IVA de Eslovenia. El transporte de los bienes adquiridos por MS se efectuó directamente de Alemania a Dinamarca y fue organizado y pagado por MS. Estas adquisiciones de bienes y las entregas subsiguientes a las tres sociedades danesas, clientes de MS, se mencionaron en una declaración del IVA y en un estado recapitulativo en Eslovenia. En las facturas que la demandante en el litigio principal entregó a sus clientes figuraba la mención «inversión del sujeto pasivo».

18 MS aplicó la medida de simplificación prevista para las denominadas operaciones triangulares en los artículos 23 y 48 de la ZDDV-1, en relación con el artículo 27 del Reglamento de aplicación de la ZDDV-1, transfiriendo la obligación tributaria de pagar el IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes a las tres sociedades danesas, sin identificarse a efectos del IVA en Dinamarca.

19 Con fundamento en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA (DO 2010, L 268, p. 1), la autoridad tributaria eslovena solicitó información a la administración tributaria danesa para determinar si las tres sociedades danesas, clientes de MS, habían declarado las adquisiciones efectuadas a MS, si habían declarado y abonado el IVA correspondiente y si habían recibido efectivamente los bienes. En respuesta a esta solicitud, la administración tributaria danesa indicó que estas tres sociedades no habían adquirido los bienes en cuestión ni abonado el IVA correspondiente, que no disponían ni de almacenes ni de oficinas en Dinamarca y que, por lo tanto, eran operadores desaparecidos.

- 20 Así pues, el IVA sobre las adquisiciones intracomunitarias de bienes no se pagó ni en Dinamarca ni en Eslovenia.
- 21 En realidad, los bienes adquiridos por MS fueron entregados por esa empresa, como organizadora del transporte, a instalaciones de almacenamiento o mezcladoras situadas en Dinamarca, de donde fueron retirados por diferentes sociedades en nombre de la sociedad de Derecho danés ANC Group, cliente de las tres sociedades danesas mencionadas en el anterior apartado 17. De este modo, la cadena de entregas estaba formada por cuatro operadores registrados en tres Estados miembros diferentes, a saber, sucesivamente, un suministrador alemán, MS, una sociedad danesa cliente de MS y ANC Group. Los bienes en cuestión fueron objeto de una única operación de transporte, con origen en el suministrador alemán, primer operador de la cadena de entregas, y destino en ANC Group, cuarto operador de dicha cadena, quien pudo disponer de ellos como propietario.
- 22 La autoridad tributaria eslovena llevó a cabo una inspección fiscal de MS en relación con la declaración y el pago del IVA de los ejercicios 2015 y 2016. En el marco de dicha inspección, calculó en 1 802 408,04 euros el importe total del IVA adeudado por MS por esos dos ejercicios.
- 23 La autoridad tributaria eslovena estimó que la demandante no estaba facultada para acogerse a la simplificación prevista para las operaciones triangulares en los artículos 23 y 48 de la ZDDV-1, interpretados conjuntamente con el artículo 27 del Reglamento de aplicación de la ZDDV-1, ya que se realizaron más de dos entregas de bienes en el marco de una única operación de transporte. A este respecto, la autoridad tributaria eslovena invocó el hecho de que los bienes en cuestión no habían sido puestos a disposición del tercer operador de la cadena de entregas, sino que habían sido entregados a ANC Group, cuarto operador de dicha cadena. Por lo tanto, el lugar de tributación de las adquisiciones efectuadas por MS se sitúa, en virtud del artículo 23, apartado 2, de la ZDDV-1, en el Estado miembro en el que MS está identificada a efectos del IVA, a saber, Eslovenia. Además, la autoridad tributaria eslovena consideró que MS no podía reducir su base imponible en la cuantía correspondiente al IVA pagado en Dinamarca, con arreglo al artículo 23, apartado 3, de la ZDDV-1, puesto que tenía conocimiento de que participaba en operaciones destinadas a cometer un fraude del IVA.
- 24 El Ministerio de Hacienda desestimó la reclamación presentada por MS por infundada y confirmó los motivos invocados por la autoridad tributaria eslovena a efectos del cálculo del IVA.
- 25 MS interpuso un recurso de anulación contra la resolución de la autoridad tributaria eslovena ante el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Eslovenia), que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 26 MS alega que, en el caso de autos, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 141 de la Directiva del IVA, aun cuando la operación de que se trata comprenda tres entregas sucesivas. Según MS, la circunstancia de que, en el Estado miembro de identificación a efectos del IVA del adquirente posterior (esto es, el tercer operador de la cadena de entregas), los bienes se entreguen a otro operador (esto es, el cuarto operador de dicha cadena) no influye en el hecho de que la operación en cuestión pueda calificarse de operación triangular.
- 27 La República de Eslovenia rebate la postura de MS expuesta en el anterior apartado 26 y sostiene que la operación controvertida en el litigio principal no tiene la naturaleza de una operación triangular, en particular debido a que se produjeron más de dos entregas de bienes en el marco de una operación única de transporte entre Alemania y Dinamarca. En su opinión, si bien la aplicación de la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares no está supeditada a la entrega de los bienes en los locales del tercer operador de la cadena de entregas, los bienes deben ponerse, al final del transporte, a disposición de dicho operador, que está obligado a cumplir la obligación de pagar el IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Ese Estado miembro considera que MS no cumple, en el caso de autos, este requisito, ya que las instalaciones de almacenamiento o mezcladoras no han recibido la entrega de los bienes en cuestión en nombre y por cuenta de las sociedades danesas clientes de MS, que consideradas conjuntamente constituyen el tercer operador de la cadena de entregas, sino en nombre de ANC Group, cuarto operador de dicha cadena.
- 28 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente sugiere, en primer término, que las operaciones entre los tres primeros operadores de una cadena de entregas en la que participan cuatro operadores

pueden dar lugar a la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares en el sentido de las disposiciones de la Directiva del IVA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicha Directiva. En efecto, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, una entrega subsiguiente de bienes tras una operación triangular con arreglo al artículo 141 de la Directiva del IVA no forma parte de esta operación triangular y, en principio, no afecta al cumplimiento de los requisitos de aplicación de la medida de simplificación por parte del segundo operador de la cadena de entregas.

- 29 En segundo término y por lo que respecta a la interpretación del artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente subraya que de esta Directiva no se desprende que el hecho de que el tercer operador de una cadena de entregas tenga la intención de revender los bienes que ha adquirido revista importancia para el segundo operador de dicha cadena. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la formulación del artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, en particular la expresión «con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega», no indica claramente si el tercer operador de la cadena de entregas debe recibir efectivamente la entrega de los bienes de que se trata, que se ponen así a su disposición, o si el requisito previsto en dicha disposición también se cumple en el caso de una entrega directa al cliente de dicho operador. El órgano jurisdiccional remitente señala, a este respecto, que no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre esta cuestión, dado que la jurisprudencia existente se refiere a los requisitos formales de aplicación de la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares.
- 30 En tercer y último término, el órgano jurisdiccional remitente señala la existencia de una dificultad por lo que se refiere a la correcta tributación de la operación en el asunto principal en el supuesto de que, sin dejar de cumplirse los requisitos de aplicación de la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares, resulte que la demandante en el litigio principal haya participado conscientemente en operaciones fraudulentas. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la competencia de la autoridad tributaria eslovena para liquidar el impuesto adeudado por la demandante en el litigio principal, sobre la base del artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en tal supuesto.
- 31 En tales circunstancias, el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, disposición de la que depende que no se aplique el artículo 41, párrafo primero, de dicha Directiva con arreglo a sus artículos 42 y 197, en el sentido de que el requisito que contempla se cumple cuando los bienes de que se trata han sido entregados, es decir, puestos a disposición o transmitidos en propiedad, mediante un único transporte, al adquirente del comprador (y no al tercer sujeto en la cadena de operaciones), que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el tercer sujeto en la cadena de operaciones?
- 2) ¿Influye en el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA el hecho de que quien invoca la simplificación de las operaciones triangulares tenga conocimiento de la subsiguiente entrega?

En función de la respuesta a las dos cuestiones prejudiciales anteriores, el órgano jurisdiccional remitente plantea la tercera cuestión prejudicial, a saber:

- 3) En las circunstancias del presente asunto, ¿debe interpretarse el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA en el sentido de que puede liquidarse el IVA en el Estado de identificación del sujeto pasivo que es el segundo operador de la cadena de operaciones (Eslovenia), habida cuenta de que, en tal contexto, no se reduce la base imponible con arreglo al artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva, si se demuestra que el sujeto pasivo sabía o debía saber que participaba en operaciones constitutivas de un abuso del sistema del IVA?»

Cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 32 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicación al segundo operador de una cadena de entregas de la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares en los artículos 42, 141 y 197 de la Directiva del IVA en el caso concreto de que dicha cadena de entregas no comprenda tres, sino cuatro operadores identificados en tres Estados miembros diferentes.
- 33 Según la jurisprudencia, una operación triangular es una operación mediante la cual un proveedor, identificado a efectos del IVA en un primer Estado miembro, entrega un bien a un adquirente intermedio, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, quien a su vez entrega ese bien a un adquirente final, identificado a efectos del IVA en un tercer Estado miembro, y el bien se transporta directamente desde el primer Estado miembro al tercer Estado miembro (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 41).
- 34 Estas operaciones triangulares pueden acogerse a un régimen de excepción a la regla del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, conforme a la cual estarán sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro (véase la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 35 Este régimen de excepción consiste, por un lado, en la exención de la adquisición intracomunitaria efectuada por el adquirente intermedio, quien está identificado a efectos del IVA en el segundo Estado miembro, y, por otro lado, en el traslado de la tributación por la adquisición al adquirente final, establecido e identificado a efectos del IVA en el tercer Estado miembro, dispensándose al adquirente intermedio de la obligación de identificarse a efectos del IVA en este último Estado miembro. Dicho régimen se desprende de la articulación entre la regla establecida en el artículo 40 de la Directiva del IVA y la excepción prevista en el artículo 42 de esta Directiva (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 43).
- 36 En efecto, el artículo 40 de la Directiva del IVA establece la regla de que el lugar de tributación de una adquisición intracomunitaria es el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquiriente. Para garantizar la correcta aplicación de esta regla, el artículo 41 de dicha Directiva dispone que, en caso de que el adquiriente no acredite que la adquisición ha quedado sujeta al IVA conforme al artículo 40 de esa Directiva, se considerará que el lugar de la adquisición intracomunitaria está situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquiriente ha efectuado la adquisición (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 44).
- 37 El artículo 42 de la Directiva del IVA prevé una excepción a la aplicación de la regla mencionada en el anterior apartado 36 en el marco de las operaciones triangulares definidas en el artículo 141 de esa misma Directiva cuando, por un lado, el adquiriente acredite haber efectuado la adquisición intracomunitaria a efectos de una entrega subsiguiente, efectuada dentro del territorio de un Estado miembro determinado de conformidad con el artículo 40 de dicha Directiva y respecto de la cual el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto con arreglo a lo establecido en el artículo 197 de la misma Directiva, y, por otro lado, el adquiriente haya cumplido las obligaciones relativas a la presentación del estado recapitulativo establecidas en el artículo 265 de la Directiva del IVA (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 45).
- 38 En el litigio principal, a diferencia de una operación triangular «clásica» (es decir, aquella en la que intervienen tres operadores), en la cadena de entregas participan cuatro sujetos pasivos identificados a efectos del IVA en tres Estados miembros diferentes. Se trata de la situación en la que A, un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en Alemania, vende bienes a B, un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en Eslovenia, que vende esos mismos bienes a C, un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en Dinamarca, quien vende él mismo dichos bienes a D, un sujeto pasivo igualmente identificado a efectos del IVA en Dinamarca.
- 39 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en las circunstancias del litigio principal, la tercera y última operación, entre los operadores C y D, que tiene lugar en el mismo Estado miembro que la operación anterior, debe considerarse, al menos en principio, una entrega adicional sin incidencia sobre

las operaciones anteriores, que podrían calificarse, en su conjunto, de operación triangular previa y acogerse a la medida de simplificación administrativa prevista en los artículos 42, 141 y 197 de la Directiva del IVA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por dicha Directiva.

- 40 Según el órgano jurisdiccional remitente, la dificultad radica en el hecho de que de la expresión «con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega» que figura en el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA no se desprende claramente si el tercer operador de la cadena de entregas debe recibir efectivamente la entrega de los bienes de que se trata, que se ponen así a su disposición, o si también se cumple el requisito previsto en dicha disposición en el caso de una entrega directa al cliente de dicho operador.
- 41 Por consiguiente, el litigio principal versa esencialmente sobre el hecho de que la «subsiguiente entrega», en el sentido del artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA, no se realizó con destino al tercer operador (esto es, el operador C), sino directamente con destino a su cliente (esto es, el operador D).
- 42 Así pues, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que los bienes no se transporten físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente en el marco de una operación triangular, sino que se transporten con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el revendedor, no impide que se cumpla el requisito establecido en dicha disposición.
- 43 En estas circunstancias, la primera cuestión prejudicial se refiere esencialmente a la interpretación del concepto de «destinatario de la entrega subsiguiente», en el sentido del artículo 141, letras c) y d), de la Directiva del IVA.
- 44 A este respecto, procede recordar que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».
- 45 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de él como si fuera la propietaria del bien (véase la sentencia de 2 de julio de 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 46 Pues bien, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, no exige que la parte a la que se transmite ese bien corporal lo posea físicamente ni que dicho bien corporal sea transportado físicamente a ella o recibido físicamente por ella (auto de 15 de julio de 2015, Itales, C-123/14, no publicado, EU:C:2015:511, apartado 36; véase igualmente, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, apartado 42).
- 47 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar, a este respecto, que el hecho de que un bien no hubiera sido recibido directamente del emisor de la factura no se derivaba necesariamente de una ocultación fraudulenta del verdadero proveedor, sino que podía obedecer a otros motivos, como, en particular, la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, eran transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existían dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, pero un único transporte efectivo. Además, no es necesario que el primer adquirente se haya convertido en propietario de los bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien (véase el auto de 15 de julio de 2015, Itales, C-123/14, no publicado, EU:C:2015:511, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 48 Así pues, procede concluir que el artículo 141, letras c) y d), de la Directiva del IVA no exige que el destinatario de una «subsiguiente entrega», en el sentido de estas disposiciones, posea físicamente el

bien corporal entregado ni que dicho bien corporal sea transportado físicamente a esa persona o recibido físicamente por ella. En consecuencia, tal entrega puede efectuarse en el marco de un transporte único con destino a la persona a la que dicho destinatario revende el bien corporal.

- 49 Asimismo, los objetivos del régimen de excepción previsto en los artículos 42 y 141 de la Directiva del IVA respaldan esta interpretación. A este respecto, debe recordarse que, según la jurisprudencia, mientras que el objetivo del artículo 141 de esta Directiva es evitar que el adquirente intermedio (esto es, el operador B) tenga que cumplir los requisitos de identificación y de declaración en el Estado miembro del lugar de destino de los bienes, los artículos 41 y 42 de dicha Directiva pretenden garantizar la sujeción al IVA de la adquisición intracomunitaria de que se trate en la fase del adquirente final (esto es, el operador C), destinatario de la entrega subsiguiente, evitando simultáneamente la doble imposición de esa operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, apartados 41 y 50, y de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 53). Pues bien, la consecución de estos objetivos no depende de la circunstancia de que los bienes se transporten físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente.

- 50 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que los bienes entregados en el marco de una operación triangular no se transporten físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente, sino que se transporten con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el revendedor, no impide que se pueda considerar cumplido el requisito establecido en dicha disposición.

Segunda cuestión prejudicial

- 51 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el hecho de que un operador que se acoge a la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares tenga conocimiento de que la entrega subsiguiente no se ha realizado con destino a la persona para la que se efectuó dicha entrega, sino con destino a su cliente, influye en el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA.

- 52 Habida cuenta de las consideraciones expuestas en los anteriores apartados 46 a 50, procede responder negativamente a la segunda cuestión. Por otra parte, un enfoque contrario iría en contra de la jurisprudencia según la cual las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 30 y jurisprudencia citada; véase igualmente, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 2018, E LATTS, C-154/17, EU:C:2018:560, apartado 36 y jurisprudencia citada).

- 53 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 141, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que un operador que se acoge a la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares tenga conocimiento de que los bienes de que se trata no se transportan físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente, sino que se transportan con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el revendedor, no influye en el cumplimiento del requisito establecido en dicha disposición.

Tercera cuestión prejudicial

- 54 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si los artículos 41 y 42 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las que concurren en el litigio principal, se considera que el lugar de adquisición intracomunitaria de bienes está situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente efectuó dicha adquisición y dicho adquirente no puede beneficiarse de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 41, párrafo segundo, de dicha Directiva si se pone de manifiesto que sabía o debería haber sabido que participaba en operaciones constitutivas de un uso fraudulento del régimen del IVA.

- 55 A este respecto, procede comenzar recordando que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véase la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 56 Además, según reiterada jurisprudencia, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 57 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que incumbía, en principio, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar derechos previstos en la Directiva del IVA, invocados de forma fraudulenta o abusiva, ya se trate de los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria (véase la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 49).
- 58 Así ocurre no solo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véase la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 59 En la medida en que unos hechos abusivos o fraudulentos no pueden basar un derecho previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión, la denegación de un beneficio derivado de la Directiva del IVA no equivale a imponer una obligación al particular afectado en virtud de dicha Directiva, sino que solo es la mera consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho (véase la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 57 y jurisprudencia citada).
- 60 A este respecto, procede subrayar, en línea con lo sostenido por la República de Eslovenia, que, según la jurisprudencia, la negativa a reconocer un beneficio en virtud de la Directiva del IVA no es contraria ni al principio de proporcionalidad, ni al principio de neutralidad, ni al principio de seguridad jurídica, ni al principio de protección de la confianza legítima. En efecto, estos principios no pueden ser invocados válidamente por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 53 y 54).

Habida cuenta de las consideraciones anteriores y de los objetivos perseguidos por el régimen de excepción previsto en los artículos 42 y 141 de la Directiva del IVA, mencionados en el anterior apartado 49, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que los artículos 41 y 42 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que corresponde a las autoridades y los órganos jurisdiccionales del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente sujeto al IVA ha realizado una adquisición intracomunitaria de bienes denegar a este adquirente la posibilidad de beneficiarse del régimen previsto en los artículos 42 y 141 de dicha Directiva y de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 41, párrafo segundo, de la misma Directiva, si se pone de manifiesto que dicho adquirente sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para justificar la aplicación de ese régimen, participaba en un fraude del IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.

Costas

- 61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los

gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial)

declara:

- 1) **El artículo 141, letra c), 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010,**

debe interpretarse en el sentido de que

el hecho de que los bienes entregados en el marco de una operación triangular no se transporten físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente, sino que se transporten con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el mismo Estado miembro que el revendedor, no impide que se pueda considerar cumplido el requisito establecido en dicha disposición.

- 2) **El artículo 141, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45,**

debe interpretarse en el sentido de que

el hecho de que un operador que se acoge a la medida de simplificación prevista para las operaciones triangulares tenga conocimiento de que los bienes de que se trata no se transportan físicamente con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente, sino que se transportan con destino a su cliente, al que esa persona los revende y que está identificado a efectos del IVA en el mismo Estado miembro que el revendedor, no influye en el cumplimiento del requisito establecido en dicha disposición.

- 3) **Los artículos 41 y 42 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45,**

deben interpretarse en el sentido de que

corresponde a las autoridades y los órganos jurisdiccionales del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente sujeto al IVA ha realizado una adquisición intracomunitaria de bienes denegar a este adquirente la posibilidad de beneficiarse del régimen previsto en los artículos 42 y 141 de dicha Directiva y de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 41, párrafo segundo, de la misma Directiva, si se pone de manifiesto que dicho adquirente sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para justificar la aplicación de ese régimen, participaba en un fraude del IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.

Papasavvas

Laitenberger

Hesse

Stancu

Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de diciembre de 2025.

Firmas

* Lengua de procedimiento: esloveno.