

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 26 de julio de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 138, apartado 1 — Calificación de una operación como entrega intracomunitaria — Exención de las entregas intracomunitarias de bienes — Intención del adquirente de revender los bienes adquiridos a un sujeto pasivo en otro Estado miembro antes de que salgan del territorio del primer Estado miembro — Posible incidencia de la transformación de una parte de los bienes antes de su expedición»

En el asunto C-386/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 4 de julio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de julio de 2016, en el procedimiento entre

«Toridas» UAB

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, con intervención de:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. E. Juhász, Presidente de Sala, y el Sr. C. Vajda y la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Jueces;

Abogado General : Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Toridas» UAB, por el Sr. R. Mištautas, advokatas;
- en nombre del Gobierno lituano, por los Sres. D. Kriaušėnas y K. Dieninis y la Sra. D. Stepanienė, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A. Steiblytė, 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 de los artículos 138, apartado 1, 140, letra a), y 141 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 lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), en relación con los artículos 33 y 40 de esa misma Directiva.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Toridas» UAB y la Valstybin mokes i inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans ministerijos (Dirección Nacional de Tributos del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania) en relación con la calificación como entregas intracomunitarias de las operaciones realizadas por Toridas durante el período comprendido entre los años 2008 y 2010 y el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a dichas operaciones, más un recargo por mora y una multa fiscal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA establece que:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»
- 4 Con arreglo al artículo 20 de dicha Directiva:

«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 adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»
- 5 El artículo 32 de la referida Directiva establece:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente.

No obstante, cuando el lugar del inicio de la expedición o transporte de los bienes se encuentre en un territorio tercero o en un país tercero, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, así como el lugar de eventuales entregas posteriores, se halla situado en el Estado miembro de importación de los bienes.»
- 6 A tenor del artículo 33 de la misma Directiva:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 32, se considerará que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:
 - a) que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;
 - b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

2. Cuando los bienes entregados son expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por el proveedor en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, se considerará que han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación.»

7 El artículo 40 de la Directiva sobre el IVA dispone:

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

8 El artículo 138, apartado 1, de esta Directiva tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la [Unión], por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

9 A tenor del artículo 140 de la referida Directiva:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio respectivo;

[...]».

10 El artículo 141 de la misma 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 aquél 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.»

Derecho lituano

11 El artículo 49, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos pridtinis vertis mokesio statymas (Ley de la República de Lituania del impuesto sobre el valor añadido), en su

versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), está redactado en los siguientes términos:

«Se gravarán aplicando un tipo del 0 % las entregas de bienes a un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro, expedidas desde el territorio nacional a otro Estado miembro (con independencia de quién expida los bienes, ya sea el vendedor, el adquirente o un tercero que actúe por cuenta de éstos).»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 12 Toridas es una sociedad domiciliada e identificada a efectos del IVA en Lituania. Entre el 1 de julio de 2008 y el 31 de diciembre de 2010 importó pescado congelado (en lo sucesivo, «mercancías controvertidas») en Lituania desde Kazajistán. Las mercancías controvertidas fueron vendidas posteriormente a Megalain OÜ, sociedad domiciliada e identificada a efectos del IVA en Estonia (en lo sucesivo, «primeras entregas»). Las referidas ventas entre Toridas y Megalain se regían por un contrato de cooperación celebrado el 10 de octubre de 2006. A tenor de dicho contrato, Megalain se comprometía a enviar las mercancías controvertidas fuera del territorio de Lituania en un plazo de 30 días y a presentar a Toridas pruebas documentales que acreditasen que dichas mercancías habían abandonado efectivamente el territorio nacional. Por su parte, Toridas se comprometía a hacerse cargo de las referidas mercancías, incluido su almacenamiento, y a cubrir todos los gastos soportados antes de la salida (efectiva) de Lituania.
- 13 De la resolución de remisión se desprende que, en la práctica, el mismo día de la compra a Toridas, o al día siguiente, Megalain revendía las mercancías controvertidas a adquirentes establecidos e identificados a efectos del IVA en otros Estados miembros de la Unión Europea, a saber, Dinamarca, Alemania, los Países Bajos y Polonia (en lo sucesivo, «segundas entregas»).
- 14 Una parte de las mercancías controvertidas se expedía inmediatamente después de la reventa desde Lituania hacia esos otros Estados miembros sin pasar por Estonia. Otra parte se transportaba a las instalaciones de la sociedad Plung s šaltis, situadas en Lituania, para ser calibrada, glaseada y envasada, antes de ser transportada directamente a los adquirentes en los Estados miembros de destino mencionados en el apartado anterior. En todos estos casos, Megalain se ocupaba del calibrado, el glaseado y el envasado, así como de la exportación de las mercancías controvertidas.
- 15 En lo que concierne a las primeras entregas, se indicaba en las facturas emitidas por Toridas a nombre de Megalain que, de conformidad con el artículo 49, apartado 1, de la Ley del IVA, las operaciones estaban sometidas a un tipo del IVA del 0 % por tratarse de entregas intracomunitarias de bienes. Las facturas indicaban igualmente que la dirección del lugar de carga y de entrega de las mercancías controvertidas era la de los almacenes de las sociedades Kauno žuvis o Plung s šaltis, situados en el territorio lituano.
- 16 En lo que atañe a las segundas entregas, las facturas eran emitidas por Megalain sin IVA, de conformidad con las disposiciones de la Directiva sobre el IVA relativas a la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Indicaban igualmente el lugar de carga de las mercancías controvertidas, a saber, las instalaciones de Kauno žuvis o de Plung s šaltis situadas en Lituania, y un lugar de entrega, esto es, una dirección en el Estado miembro de cada adquirente.
- 17 A raíz de una inspección tributaria relativa al pago del IVA, la Inspección tributaria lituana consideró que las primeras entregas eran entregas internas, sujetas al tipo normal, y no entregas intracomunitarias de bienes que se beneficiasen de una exención del IVA. Esta apreciación, confirmada en un primer momento por la Dirección Nacional de Tributos del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania, fue anulada por la Mokestinė įmone komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisión para la resolución de litigios fiscales del Gobierno de la República de Lituania).

- 18 El Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), ante quien la Dirección Nacional de Tributos del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania interpuso recurso, anuló resolución de la Comisión para la resolución de litigios fiscales del Gobierno de la República de Lituania y declaró que la apreciación de las administraciones tributarias locales y centrales estaba fundada.
- 19 Toridas recurrió la mencionada sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 20 Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de cómo calificar las primeras entregas a efectos del IVA. Tras señalar que dichas operaciones iban seguidas de las segundas entregas y que las mercancías controvertidas sólo habían sido objeto de una única expedición o de un único transporte intracomunitarios, el referido órgano jurisdiccional se pregunta qué entregas, las primeras o las segundas, deben calificarse de entregas intracomunitarias, exentas en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.
- 21 Según el órgano jurisdiccional remitente, ha quedado acreditado que se procedió al transporte de las mercancías controvertidas con destino a los adquirentes finales y que éstos últimos declararon en sus Estados miembros respectivos las adquisiciones intracomunitarias correspondientes. Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que las pruebas obrantes en autos permiten concluir razonablemente que Toridas tenía conocimiento de todas las circunstancias significativas relativas a las segundas entregas. Habida cuenta de las conclusiones alcanzadas en la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), y, más concretamente, del apartado 36 de dicha sentencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si las primeras entregas pueden beneficiarse de la exención establecida en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.
- 22 Dicho órgano jurisdiccional subraya, en cambio, que, para un mismo lote de mercancías, la cadena compuesta por dos entregas sucesivas implicaba a operadores identificados en Estados miembros diferentes y que Megalain actuaba como intermediario. A su juicio, ello permite pensar que las operaciones económicas podrían considerarse, en su totalidad, operaciones «triangulares», en las que participan tres operadores, establecidos e identificados a efectos del IVA en tres Estados miembros diferentes, que realizan dos entregas sucesivas objeto de un único transporte intracomunitario. A su parecer, dichas entregas pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 141 de la Directiva sobre el IVA. Por último, el referido órgano jurisdiccional se pregunta acerca de la incidencia de la transformación de una parte de las mercancías controvertidas en la aplicación de una eventual exención de las primeras entregas.
- 23 Por otra parte, habida cuenta de que Megalain está identificada a efectos del IVA en Estonia, el órgano jurisdiccional remitente teme que una eventual denegación de la exención de las primeras entregas lleve a gravar doblemente una misma operación económica, tanto a nivel de la entrega como a nivel de la adquisición.
- 24 En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 138, apartado 1, 140, letra a), y/o 141 de la Directiva [sobre el IVA] en relación, entre otros, con los artículos 33 y 40 de ésta, en el sentido de que en circunstancias como las del caso de autos [...], la entrega de bienes por un sujeto pasivo establecido en el primer Estado miembro debe estar exenta en virtud de las citadas disposiciones en el caso de que, antes de que se realice la entrega, el comprador (es decir, la persona identificada como sujeto pasivo en el segundo Estado miembro) expresa su propósito de vender los bienes inmediatamente, antes de transportarlos desde el primer Estado miembro, a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro, para el cual dichos bienes se transportan (expiden) a ese tercer Estado miembro?

- 2) ¿Incide en la respuesta que se dé a la cuestión 1 el hecho de que una parte de los bienes fuera procesada siguiendo las instrucciones del sujeto pasivo establecido (identificado a efectos fiscales) en el segundo Estado miembro, antes de ser transportados al tercer Estado miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- 25 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de los artículos 33, 40, 138, apartado 1, 140, letra a), y 141 de la Directiva sobre el IVA. Desea saber, en particular, si entregas de bienes como las primeras entregas pueden quedar exentas en virtud de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA aplicables a las operaciones intracomunitarias.
- 26 No obstante, procede declarar que el artículo 138, apartado 1, de la referida Directiva es el único que se refiere a la exención de las entregas de bienes, mientras que los artículos 140, letra a), 141 y 40 de la Directiva sobre el IVA se aplican únicamente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Procede señalar asimismo que el artículo 33 de la Directiva sobre el IVA se refiere al lugar de la entrega de bienes, mientras que la resolución de remisión versa sobre el régimen de exención de las entregas de bienes.
- 27 En tales circunstancias, procede examinar la presente petición de decisión prejudicial tan sólo en la medida en que se refiere a la interpretación de los artículos 40 y 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

Primera cuestión prejudicial

- 28 Mediante su primera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro queda exenta del IVA en virtud de dicha disposición cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, informa al proveedor de que las mercancía se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro y de ser transportadas con destino a ese tercer sujeto pasivo.
- 29 A tenor del artículo 138, apartado 1, de la referida Directiva, los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de sus territorios respectivos pero dentro de la Unión, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.
- 30 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exención de la entrega de un bien en el sentido de este artículo únicamente es aplicable si se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario, si el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y si, a resultas de esta expedición o de este transporte, dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 31 Procede recordar igualmente que una entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA tiene como corolario una adquisición intracomunitaria, tal y como se define en el artículo 20 de esta Directiva, y que procede, por consiguiente, interpretar las dos disposiciones de forma que tengan un significado y alcance idénticos (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 34).

- 32 Pues bien, del artículo 20 de la referida Directiva se desprende que una adquisición solo puede calificarse de adquisición intracomunitaria si el bien ha sido expedido o transportado con destino al adquirente.
- 33 Procede pues considerar que los requisitos de aplicación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA no pueden concurrir si el bien objeto de la entrega, cuya adquisición es el corolario de la entrega en cuestión, no ha sido transportado o expedido con destino al adquirente.
- 34 En lo que atañe a operaciones que, como las controvertidas en el litigio principal, forman una cadena de dos entregas sucesivas y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, por un lado, el transporte intracomunitario sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, apartado 45).
- 35 Por otro lado, para determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, apartado 27, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 32).
- 36 A efectos de esta apreciación, es preciso determinar, en particular, en qué momento se produjo la segunda transmisión del poder de disponer del bien como un propietario al adquirente final. En efecto, en el supuesto en que la segunda transmisión de dicho poder tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, éste ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 37 En los casos en los que se produzcan dos entregas sucesivas que den lugar a un único transporte intracomunitario, para determinar a cuál de las dos entregas ha de imputarse dicho transporte, será preciso apreciar si el referido transporte se produjo después de la segunda entrega. De ser así, sólo debería calificarse de entrega intracomunitaria y disfrutar, en su caso, de la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, la segunda entrega.
- 38 En el caso de autos, de los datos que contiene la resolución de remisión se desprende que la entrega llevada a cabo por Megalain a favor de los adquirentes finales tuvo lugar antes de que se produjera el transporte intracomunitario.
- 39 La resolución de remisión precisa igualmente que el operador intermediario, Megalain, identificado a efectos del IVA en Estonia, no era el destinatario del transporte intracomunitario de las mercancías controvertidas, puesto que estas habían sido directamente transportadas hacia los Estados miembros en los que estaban establecidos los adquirentes finales, a saber, Dinamarca, Alemania, los Países Bajos y Polonia.
- 40 Por tanto, sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, las primeras entregas controvertidas en el litigio principal son entregas internas que no pueden beneficiarse de la exención del IVA en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.
- 41 Esta conclusión no se ve afectada por el hecho de que el operador intermediario estaba establecido e identificado a efectos del IVA en Estonia. Ciertamente, el órgano jurisdiccional remitente estima, en esencia, que si hubiera de considerarse que las primeras entregas deben calificarse de operaciones sujetas al impuesto, podría existir un riesgo de doble imposición, dado que Megalain ha declarado sus adquisiciones en Estonia.

- 42 No obstante, del tenor de los artículos 20 y 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se desprende que el lugar de identificación a efectos del IVA de un operador no es un criterio para la calificación de entrega intracomunitaria o de adquisición intracomunitaria.
- 43 El órgano jurisdiccional remitente estima, en esencia, que si hubiera de considerarse que las primeras entregas deben calificarse de operaciones sujetas al impuesto, podría existir un riesgo de doble imposición. No obstante, tal y como afirmó la Comisión en sus observaciones escritas, no puede considerarse que este riesgo permita justificar la exención de tales operaciones, dado que una aplicación correcta de la Directiva sobre el IVA permite evitar la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal.
- 44 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro no está exenta del IVA en virtud de dicha disposición cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, identificado a efectos del IVA en un segundo Estado miembro, informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro y de ser transportadas con destino a ese tercer sujeto pasivo, siempre que esa segunda entrega se haya realizado y las mercancías se hayan transportado a continuación desde el primer Estado miembro al Estado miembro del tercer sujeto pasivo. La identificación a efectos del IVA del primer adquirente en un Estado miembro distinto del Estado miembro del lugar de la primera entrega o del lugar de la adquisición final no es un criterio para la calificación de una operación como operación intracomunitaria, ni tampoco, por sí sola, una prueba suficiente que demuestre el carácter intracomunitario de una operación.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 45 Mediante su segunda cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si a los efectos de la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, el hecho de transformar los bienes por orden del adquirente intermedio en el marco de una cadena formada por dos entregas sucesivas, como la controvertida en el litigio principal, antes de su transporte hacia el Estado miembro del adquirente final, influye en los requisitos aplicables a la exención de la primera entrega.
- 46 De la resolución de remisión se desprende que una parte de las mercancías controvertidas en el litigio principal fue transformada, a saber, fue calibrada, glaseada y envasada, por orden de Megalain, después de las segundas entregas pero antes de ser transportadas con destino a los Estados miembros en los que estaban establecidos los adquirentes finales. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente estima que el análisis de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA parece indicar que, en caso de exención, han de entregarse las mismas mercancías, sin que hayan sido transformadas.
- 47 A este respecto, procede señalar que el artículo 138, apartado 1, de la referida Directiva impone a los Estados miembros la obligación de eximir las entregas de bienes que cumplan los requisitos materiales enumerados en esa misma disposición de manera exhaustiva (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 29). Pues bien, la transformación de los bienes objeto de una entrega no forma parte de los requisitos materiales establecidos en dicho artículo.
- 48 En lo que atañe a una cadena formada por dos entregas como las controvertidas en el litigio principal, basta señalar que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que las primeras entregas no pueden calificarse de entregas intracomunitarias, dado que no se ha producido ningún transporte intracomunitario. Pues bien, una eventual transformación de los bienes posterior a dichas entregas no altera esta afirmación.

- 49 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que, a los efectos de la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, el hecho de transformar los bienes por orden del adquirente intermedio en el marco de una cadena formada por dos entregas sucesivas, como la controvertida en el litigio principal, antes del transporte hacia el Estado miembro del adquirente final, no influye en los requisitos aplicables a una eventual exención de la primera entrega, siempre que dicha transformación sea posterior a la primera entrega.

Costas

- 50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

- 1) El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro no está exenta del IVA en virtud de dicha disposición cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en un segundo Estado miembro, informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro y de ser transportadas con destino a ese tercer sujeto pasivo, siempre que esa segunda entrega se haya realizado y las mercancías se hayan transportado a continuación desde el primer Estado miembro al Estado miembro del tercer sujeto pasivo. La identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido del primer adquirente en un Estado miembro distinto del Estado miembro del lugar de la primera entrega o del lugar de la adquisición final no es un criterio para la calificación de una operación como operación intracomunitaria, ni tampoco, por sí sola, una prueba suficiente que demuestre el carácter intracomunitario de una operación.
- 2) A los efectos de la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, el hecho de transformar los bienes por orden del adquirente intermedio en el marco de una cadena formada por dos entregas sucesivas, como la controvertida en el litigio principal, antes del transporte hacia el Estado miembro del adquirente final, no influye en los requisitos aplicables a una eventual exención de la primera entrega, siempre que dicha transformación sea posterior a la primera entrega.