

## CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. VERICA TRSTENJAK

presentadas el 19 de abril de 2007<sup>1</sup>

### I. Introducción

1. Una empresa de transportes registrada en Luxemburgo presentó ante la administración fiscal alemana solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que había abonado en Alemania por la compra de carburante.
2. Cada una de estas solicitudes iba acompañada de una certificación expedida por la administración fiscal luxemburguesa, de conformidad con el anexo B de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país,<sup>2</sup> según la cual la interesada tenía la condición de sujeto pasivo del IVA con un número de identificación luxemburgués.
3. Sin embargo, la administración fiscal alemana denegó estas solicitudes de devolución por considerar que el lugar de la dirección empresarial de esta empresa se halla en Suiza y no en Luxemburgo.
4. Mediante la presente cuestión prejudicial, el Finanzgericht Köln (Alemania) pregunta al Tribunal de Justicia si la certificación antes mencionada implica, de manera obligatoria, que el sujeto pasivo deba ser considerado como establecido en el Estado miembro que la ha expedido.
5. De no ser así, el Finanzgericht Köln estima que procede determinar si esta empresa no está establecida en el territorio de la Comunidad, en cuyo caso no tendría derecho, según el Derecho alemán, a la devolución del IVA abonado por la compra de carburante en Alemania y solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de la interpretación que debe darse al concepto de «sede de la actividad económica» mencionado en el artículo 1, punto 1, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, del 17 de noviembre de 1986, Decimotercera

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116.

Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.<sup>3</sup>

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas [...]»

## II. Marco jurídico

### A. Derecho comunitario aplicable

1. Directiva 77/388/CEE del Consejo, del 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<sup>4</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

7. El artículo 17, apartados 2 a 4, de esta Directiva, en la versión aplicable en el momento de los hechos,<sup>5</sup> establece:

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

6. Según el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

a) el [IVA] debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país;

[...]

3 — DO L 326, p. 40.

4 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

5 — Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Sexta Directiva (DO L 376, p. 1).

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

- a) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país;

[...]

4. La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 3 se efectuará:

- en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 79/1072/CEE [...];
- en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE [...]

2. Directiva 79/1072 (en lo sucesivo, «Octava Directiva»)

8. Su artículo 1 dispone lo siguiente:

«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE que durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 de la presente Directiva, no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país, con excepción:

- a) de las prestaciones de transporte, y de las prestaciones de servicios accesorios a estas prestaciones de transporte, exentas en virtud de lo dispuesto en la letra i) del apartado 1 del artículo 14, del artículo 15, o de las letras B, C y D del apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 77/388/CEE;

[...]

- b) justificar, mediante certificación expedida por la administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado [...]

9. A tenor del artículo 2 de la misma Directiva:

[...]

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijen en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos [...]

11. El artículo 5 de dicha Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.

10. El artículo 3 de la Octava Directiva dispone lo siguiente:

[...]

«Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:

12. El artículo 6, de la Octava Directiva dispone:

«Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos definidos en el artículo 2, además de las obligaciones enunciadas en los artículos 3 y 4, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución.»

[...]

13. El artículo 9, párrafo segundo, de la Octava Directiva dispone:

«Las certificaciones designadas en la letra b) del artículo 3 y en la letra a) del artículo 4, relativas a la condición de sujeto pasivo, deberán ajustarse al modelo que figura en el Anexo B.»

3. Directiva 86/560 (en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»)

14. Según su artículo 1:

[...]

«A efectos de la presente Directiva se entenderá por:

1. Sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad, al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE que, durante el período a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la presente Directiva, no haya tenido en dicho territorio ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y

que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en el Estado miembro a que se refiere el artículo 2, con excepción de:

a) las prestaciones de transporte, y las prestaciones de servicios accesorios a estas prestaciones de transporte, exentas en virtud de lo dispuesto en la letra i) del apartado 1 del artículo 14, del artículo 15, o de las letras B, C y D del apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 77/388/CEE;

15. Según el artículo 2 de la Decimotercera Directiva:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya

gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1. [...]»

*B. Disposiciones pertinentes de Derecho nacional*

2. Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

[...]»

17. En virtud del artículo 18, apartado 9, de la Ley de 1993 del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 1993; en lo sucesivo, «UStG») <sup>6</sup> en relación con el artículo 59 del Reglamento de 1993 de aplicación de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993; en lo sucesivo, «UStDV 1993»), <sup>7</sup> los sujetos pasivos que no se hallan establecidos en el territorio de la Comunidad no tienen reconocido el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto soportadas correspondientes a la compra de combustible.

16. Según su artículo 4:

«1. A efectos de la presente Directiva el derecho a la devolución se determina de conformidad con las disposiciones del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.

2. Los Estados miembros podrán, sin embargo, prever la exclusión de determinados gastos o someter la devolución a condiciones complementarias.

**III. Litigio principal y petición de decisión prejudicial**

18. La empresa de transportes Planzer Luxembourg Sàrl (en lo sucesivo, «Planzer Luxembourg») tiene su domicilio social en Frisange (Luxemburgo). Su socio único es la

6 — BGBl. 1993, I, pp. 565 y ss.

7 — BGBl. 1993, I, pp. 600 y ss.

sociedad Planzer Transport AG, con domicilio social en Dietikon (Suiza).

19. El Sr. Deltgen gestiona, en el domicilio social de Planzer Luxembourg, la sociedad Helvetia House, de la cual Planzer Luxembourg ha tomado en arriendo sus oficinas. En calidad de representante de su socio único, se encargó de realizar las gestiones necesarias para la constitución de Planzer Luxembourg. Los administradores de Planzer Luxembourg son dos empleados de Planzer Transport AG. Uno de ellos reside en Suiza y el otro en Italia. Otras trece sociedades, entre las cuales se cuentan tres filiales de empresas suizas de transportes, tienen su domicilio social en la dirección de Planzer Luxembourg.

20. En 1997 y 1998, Planzer Luxembourg presentó a la administración fiscal alemana dos solicitudes de devolución del IVA que había abonado en Alemania por compras de combustible. El importe de la primera solicitud, correspondiente al año 1996, era de 11.004,25 DEM y el de la segunda, correspondiente al año 1997, de 16.670,98 DEM. Se adjuntaba a cada una de estas solicitudes una certificación expedida por la administración fiscal luxemburguesa y ajustada al modelo que figura en el anexo B de la Octava Directiva.

21. Esta certificación indicaba que Planzer Luxembourg estaba sujeta al IVA con un código de identificación luxemburgués.

22. Sin embargo, habiendo sido informada por su central de información para el extranjero de que Planzer Luxembourg no disponía de conexión telefónica en el domicilio indicado en la certificación, la administración fiscal alemana consideró que Planzer Luxembourg no había acreditado que la sede de su dirección empresarial se encontrara en Luxemburgo y denegó las solicitudes de devolución alegando que no se cumplían los requisitos necesarios para la concesión de la devolución con arreglo al Derecho nacional.

23. En efecto, la legislación alemana ha optado por la posibilidad contemplada en el artículo 4, apartado 2, de la Decimotercera Directiva y, así pues, en virtud del artículo 18, apartado 9, de la UStG, ha excluido del derecho a la devolución respecto de la compra de combustible a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

24. Planzer Luxembourg interpuso sendas reclamaciones contra estas resoluciones. Presentó, asimismo, una certificación adicional según la cual Planzer Luxembourg es una sociedad mercantil sujeta a los impuestos directos luxemburgueses y formuló las siguientes alegaciones: sus dos administradores, el Sr. Deltgen y otra persona igualmente responsable de su administración y de su contabilidad ejercen sus actividades en Luxemburgo; cinco empleados trabajan a tiempo parcial como conductores en su domicilio social; la sociedad dispone de una conexión telefónica, tal y como demuestra su

membrete; los camiones matriculados en Luxemburgo son utilizados para el transporte aéreo de mercancías y sus cuentas se elaboran en su domicilio social en Luxemburgo.

25. Mediante resoluciones de 1 de julio de 1999, la administración fiscal alemana, al considerar que el lugar de la dirección empresarial de esta sociedad se encuentra situado en Suiza y no en Luxemburgo, desestimó estas reclamaciones.

26. Planzer Luxembourg interpuso recurso contra estas resoluciones desestimatorias.

27. Mediante resolución de 26 de octubre de 2001, el Finanzgericht Köln, considerando que Luxemburgo constituye el punto de partida principal de las operaciones efectuadas por Planzer Luxembourg para la matriz suiza y que el domicilio social de Planzer Luxembourg se encuentra situado en este Estado miembro, estimó el recurso.

28. Mediante sentencia de 22 de mayo de 2003, el Bundesfinanzhof anuló esta sentencia y remitió los autos al Finanzgericht Köln por estimar que éste había incurrido en error al considerar, basándose en el lugar donde estaba localizado el domicilio social de Planzer Luxembourg, que esta sociedad se encontraba establecida en Luxemburgo.

29. En su resolución de remisión, el Finanzgericht Köln subraya que la cuestión central del presente asunto es la de determinar si la sociedad Planzer Luxembourg tiene su establecimiento fuera del territorio de la Comunidad, en cuyo caso no tiene derecho, según el Derecho nacional, a la devolución del IVA abonado en la compra de combustible en Alemania. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, procede, en primer lugar, valorar el alcance jurídico de las certificaciones presentadas por Planzer Luxembourg ajustadas al modelo contenido en el anexo B de la Octava Directiva. El Finanzgericht Köln reconoce que estas certificaciones permiten presumir *iuris et de iure* la condición de operador sujeto al IVA, pero se pregunta si se les puede, asimismo, atribuir un efecto vinculante o una presunción *iuris et de iure* en lo que se refiere al establecimiento del operador en el Estado miembro en el que han sido expedidas. En caso de que deba darse una respuesta negativa a esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional se pregunta si el concepto de «sede de la actividad económica» en el sentido del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva alude al lugar donde se encuentra situado el domicilio social de la sociedad y donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a su gestión económica (es decir, Luxemburgo) o al lugar desde el que se desarrollan sus actividades operativas (es decir, en Suiza).

30. Así pues, el Finanzgericht Köln resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se desprende de una certificación de empresa que se ajuste al modelo conte-

nido en el anexo B de la Octava Directiva un efecto vinculante o una presunción *iuris et de iure* de que el empresario está establecido en el Estado que expide dicha certificación?

A. Sobre la primera cuestión

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

¿Debe interpretarse el concepto “sede de la actividad económica” en el sentido del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva, en el sentido de que hace referencia al lugar en el que la sociedad tiene su domicilio,

o bien ha de tomarse como referencia el lugar en el que se adoptan las decisiones de dirección empresarial,

o bien ha de estarse al lugar en el que se adoptan las decisiones correspondientes a la gestión ordinaria de la actividad cotidiana?»

**IV. Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia**

31. Presentaron observaciones escritas Planzer Luxembourg, los Gobiernos alemán, francés, italiano y luxemburgués y la Comisión.

32. Según Planzer Luxembourg y el Gobierno luxemburgués, debe responderse afirmativamente a la primera cuestión.

33. Planzer Luxembourg parte del principio de que la certificación presentada produce un efecto obligatorio o crea, al menos, una presunción *iuris et de iure* de establecimiento en el Estado que la ha expedido. Opina que la posibilidad de que un Estado miembro cuestione la certificación expedida por otro Estado miembro es contraria al objetivo de armonización de las disposiciones jurídicas y de simplificación de la circulación de mercancías dentro de la Comunidad.

34. Según el Gobierno luxemburgués, la cuestión del lugar de establecimiento, en cuanto este lugar deba ser considerado sede de la actividad económica o establecimiento estable, es secundaria en la medida en que se trataría meramente de uno de los criterios que, entre otros, sirven para determinar si un sujeto pasivo se encuentra establecido o no en el sentido de la Octava Directiva. La certificación mencionada en el artículo 3, letra b), de la Octava Directiva tiene por

función certificar que un sujeto pasivo se encuentra registrado como tal en el Estado miembro que la ha expedido. De este modo, resultaría inconcebible que las autoridades de otro Estado miembro pudiesen legítimamente poner en duda la situación certificada.

35. La Comisión mantiene una postura próxima a la de Planzer Luxembourg y a la del Gobierno luxemburgués. Considera que el funcionamiento armonioso del mecanismo de cooperación y de confianza mutua entre administraciones fiscales nacionales justifica la obligación de reconocimiento mutuo de las certificaciones expedidas por las autoridades nacionales competentes, ya que una autoridad que dude de la exactitud de los hechos que constata tal certificación puede recurrir a los instrumentos específicos previstos por el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo.<sup>8</sup> La Comisión precisa que sólo debería recurrirse a esta posibilidad en los casos en que existieran serias dudas. Así pues, si el Estado miembro al que se presenta la solicitud comprueba los hechos que fundamentan su certificación y los confirma, los demás Estados miembros a los cuales se solicita la devolución, deben concederla necesariamente.

36. Por el contrario, los Gobiernos alemán, italiano y francés estiman que la certificación tan sólo prueba que, en el Estado que la

expide, el sujeto pasivo es considerado por la administración sujeto al IVA, pero no prueba, en ningún caso, que esté establecido en dicho Estado.

37. El Gobierno francés añade que si el Estado miembro al que se le solicita la devolución duda que la empresa se encuentre establecida en el territorio de otro Estado miembro, debería disponer de la posibilidad de cuestionar la certificación expedida por el Estado miembro de establecimiento. Sin embargo, esta posibilidad tan sólo debería existir una vez utilizados, por parte del Estado miembro al que se le solicita la devolución, los procedimientos de cooperación administrativa.<sup>9</sup>

#### B. Sobre la segunda cuestión

38. Planzer Luxembourg estima que la sede de la actividad económica, en el sentido del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva, se encuentra en el lugar en el cual la sociedad tiene su domicilio social. Si el Tribunal de Justicia no adoptara este punto de vista, debería considerarse entonces que la sede de la actividad económica es el lugar en el que se adoptan las decisiones de dirección empresarial.

8 — Reglamento de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264, p. 1).

9 — En sus observaciones, el Gobierno francés cita el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, del 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1). Sin embargo, este Reglamento ha sido derogado.

39. El Gobierno luxemburgués estima que, dado que en su opinión debe responderse afirmativamente a la primera cuestión, no procede contestar a la segunda cuestión.

40. Los Gobiernos alemán, francés e italiano consideran que los conceptos de sede de la actividad económica y de domicilio social no deben confundirse y se remiten a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva,<sup>10</sup> según la cual, los conceptos de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente utilizadas en el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva implican un grado suficiente de permanencia, así como una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posible, de forma autónoma el desarrollo de las actividades en cuestión.

41. El Gobierno alemán se refiere, asimismo, al artículo 3, apartado 1, del Reglamento (CE) n° 1346/2000 del Consejo, de 29 de mayo de 2000, sobre procedimientos de insolvencia.<sup>11</sup> Según esta disposición, se presumirá que el centro de los intereses principales de una sociedad es, salvo prueba en contrario, el lugar de su domicilio social.

10 — Sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartados 17 y 18; de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005), y de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, Rec. p. I-4383), apartado 16.

11 — DO L 160, p. 1.

42. El Gobierno alemán precisa que, en el caso concreto planteado por el Finanzgericht Köln, Planzer Luxembourg podría tener un domicilio social en el territorio de la Comunidad, pero no la sede de su actividad económica. Entiende que, de los hechos, tal y como han sido expuestos por el órgano jurisdiccional remitente, se deduce que la empresa en cuestión no ejerce actividad económica en el lugar de su domicilio social en el territorio de la Comunidad (Luxemburgo). El domicilio social ha sido trasladado del territorio de un Estado tercero (Suiza) al territorio de la Comunidad, para evitar la exclusión de la devolución de los impuestos sobre el valor añadido por la compra de combustible.

43. Así pues, el Gobierno alemán propone que se responda que el concepto de sede de la actividad económica «implica que la empresa desarrolle una actividad propia en tal lugar o a partir de tal lugar, con un mínimo de medios materiales y humanos».

44. El Gobierno francés propone que se responda que el concepto de sede de la actividad económica debe «tener un grado suficiente de permanencia y debe realizar las operaciones económicas respecto de las cuales se solicita la devolución del IVA soportado».

45. El Gobierno italiano propone que se responda que el concepto de sede de la actividad económica se refiere al lugar en el cual se adoptan las decisiones correspondientes a la gestión ordinaria de la actividad cotidiana, lugar que puede no coincidir con el del domicilio o la residencia habituales.

46. La Comisión, teniendo en cuenta la respuesta que propone que se dé a la primera cuestión, considera que no procede contestar a la segunda cuestión. No obstante, de forma meramente subsidiaria, expone argumentos similares a los de los Gobiernos alemán, francés e italiano y propone que se responda que «cuando una empresa como la demandante [Planzer Luxembourg], que tiene su domicilio social en un Estado miembro, y tiene su administración, dispone de oficinas y paga gastos de calefacción, puede ser contactada por teléfono, ha matriculado los camiones que utiliza para sus prestaciones de servicios y ha celebrado contratos de trabajo, se encuentra registrada a efectos del IVA y de los impuestos directos, y adopta las decisiones de dirección empresarial en este Estado, dicha empresa tiene la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones en este Estado miembro en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva».

## V. Análisis jurídico

### A. Sobre la primera cuestión

47. En la medida en que la certificación, según el artículo 3, letra b), de la Octava Directiva, es expedida «por la administración del Estado miembro en el que el sujeto pasivo esté establecido», la presunción de que el sujeto pasivo se encuentra efectivamente establecido en el Estado que expide dicha certificación es fuerte.

48. Precisamente por ello, esta certificación tan sólo prueba que el interesado tiene la condición, según los términos de dicha certificación, de «sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido» y no que el sujeto pasivo se encuentra realmente establecido en el Estado que la expide. En efecto, antes de expedir la certificación en cuestión, la administración no efectúa ninguna comprobación acerca de la veracidad de este extremo. La certificación constituye, pues, un requisito necesario pero no suficiente para acogerse al sistema de devolución del IVA que prevé la Octava Directiva.

49. No se trata en modo alguno de dudar de la buena fe de la administración que expide la certificación. Ciertamente, ésta última no puede realizar una comprobación pormenorizada de la realidad del establecimiento cada vez que se le solicita esta certificación.

50. Se trata más bien de no excluir totalmente la posibilidad de que un sujeto pasivo, es decir una persona que realiza una actividad económica,<sup>12</sup> alegue encontrarse establecido en el Estado miembro que le resulte más ventajoso,<sup>13</sup> especialmente en atención a la diferencia de tipos del IVA entre Estados miembros.

51. En efecto, desde la supresión de fronteras fiscales el 1 de enero de 1993, dado que las empresas pueden transportar mercancías dentro del territorio comunitario sin tener que cumplir las formalidades vinculadas al paso de las fronteras interiores, la lucha contra el fraude se ha convertido en asunto de preocupación primordial.<sup>14</sup>

52. Ahora bien, conviene destacar que, si bien la Octava Directiva tiene por objetivo, según la redacción de su cuarto considerando, hacer progresar «la liberación efectiva de la circulación de personas, bienes y servicios», también aspira, según su sexto considerando, a luchar contra «ciertas formas de fraude o de evasión fiscal».

12 — Véase más arriba la definición del concepto de sujeto pasivo contenida en la redacción del artículo 4 de la Sexta Directiva.

13 — Recurriendo, en cierto modo, a la práctica del *shopping* del «Estado miembro de establecimiento».

14 — Véase Papon, M., «La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal» en *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruselas, 1996, p. 203.

53. Así, la Octava Directiva dispone expresamente en su artículo 6 que el sujeto pasivo puede quedar obligado a «facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución».

54. El Gobierno francés y la Comisión consideran que, en caso de duda, el Estado miembro al que se le solicita la devolución debe necesariamente recurrir a los procedimientos de intercambio de información previstos en el Reglamento nº 1798/2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA. A diferencia del Gobierno francés, la Comisión considera, además, que la información obtenida gracias a esta cooperación vincula al Estado miembro al que se le solicita la devolución.

55. El resto de los Gobiernos que participan en el procedimiento, es decir, los Gobiernos alemán, italiano y luxemburgués no aluden a dicha cooperación, lo cual permite suponer que no atribuyen a la misma carácter obligatorio, independientemente del valor que concedan a la certificación en cuestión.

56. El Reglamento nº 1798/2003 tiene por objetivo la lucha contra el fraude. Subraya, en sus dos primeros considerandos, que la práctica del fraude y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al

principio de justicia fiscal. Esta práctica, capaz de provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia, afecta al funcionamiento del mercado interior. La lucha contra la evasión del IVA exige, pues, una estrecha colaboración entre las autoridades administrativas encargadas en cada uno de los Estados miembros de la ejecución de las disposiciones adoptadas en este ámbito.

57. Así, el Reglamento nº 1798/2003 contempla, según su tercer considerando, «el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros, en el marco del cual las autoridades administrativas de éstos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión con el fin de garantizar la correcta aplicación del IVA a las entregas de bienes y a la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes».<sup>15</sup>

58. Ahora bien, «prestarse asistencia mutua» implica la obligación de responder a una petición de información y no la obligación de solicitar información en caso de duda, ni, *a fortiori*, quedar vinculado por la respuesta obtenida. La cooperación administrativa en materia de fiscalidad ha sido,

por otra parte, durante muchos años, poco eficiente.<sup>16</sup>

59. La obligación de un Estado miembro de atenerse a la información obtenida, sin contar con ninguna posibilidad de comprobación cuando, por otra parte, el Estado miembro que expide la certificación no puede, ciertamente, ante cada solicitud, efectuar un control sistemático y pormenorizado de la realidad del establecimiento del sujeto pasivo del IVA en su territorio, sería también contraria al objetivo de la lucha contra el fraude.

60. Así pues, propongo que a la primera cuestión se responda que la certificación de la condición de sujeto pasivo del IVA que se ajuste al modelo contenido en el anexo B de la Octava Directiva no constituye una presunción *iuris et de iure* de que el empresario está establecido en el Estado que expide dicha certificación.

#### B. Sobre la segunda cuestión

61. De forma preliminar procede señalar que, si bien ni el Derecho de sociedades

15 — Véanse, entre otros, para un estudio pormenorizado del sistema de intercambio de información: Terra, B.J.M., y Watte J., *European Tax Law*, cuarta edición, Deventer, 2005, pp. 708 y ss.; Gormley L.W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, pp. 11 y ss., y Aronowitz, A.A., Laagland, D.C.G., y Paulides, G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam-Nueva York, 1996, pp. 19 y ss.

16 — Véase Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruselas, 2001, p. 186.

comunitario<sup>17</sup> ni el Derecho fiscal comunitario han definido el concepto de domicilio social,<sup>18</sup> existe una diferencia entre el concepto de domicilio social en Derecho de sociedades y en Derecho fiscal. En efecto, el Derecho fiscal puede definir el domicilio social de manera distinta. Los Derechos nacionales precisan el concepto de domicilio

social en el ámbito del Derecho de sociedades.<sup>19</sup> Cabe observar, igualmente, que, de modo paralelo a la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,<sup>20</sup> se pueden encontrar en determinados Derechos nacionales disposiciones mucho más precisas relativas al concepto de domicilio social en el Derecho de sociedades.<sup>21</sup>

## 62. La *ratio legis* de la diferencia del concepto de domicilio social en el Derecho

17 — Véase Menjuq, M., «La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire» *Droit et actualité*, Etudes offertes à J. Béguin, Paris, 2005, p. 499. Cabe indicar, simplemente, que en el Derecho comunitario existe una definición del domicilio social en el ámbito del procedimiento judicial. Sin embargo, esta definición no se refiere al Derecho fiscal. En efecto, en el marco de los procedimientos judiciales, el artículo 60, apartado 1, del Reglamento (CE) n° 44/2001 del Consejo, de 22 de diciembre de 2000, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil (DO L 12, p.1) incluye una definición específica del domicilio de las personas jurídicas:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá que una sociedad u otra persona jurídica está domiciliada en el lugar en que se encuentre:

- a) su sede estatutaria;
- b) su administración central;
- c) su centro de actividad principal».

18 — En lo que a las legislaciones nacionales se refiere, cabe indicar, por ejemplo, que en el Derecho fiscal alemán, según el artículo 1, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades), existen dos conceptos para determinar la obligación fiscal de las sociedades. Uno de ellos es el domicilio social («Sitz»), determinado, entre otros, por los estatutos de la sociedad [artículo 11 de la «Abgabenordnung» (Reglamento tributario)]. El otro es el «lugar de la dirección empresarial» («Ort der Geschäftsleitung») tal como lo define el artículo 10 de Código fiscal: lugar de la gestión principal de la empresa («Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung»), es decir, el lugar de la adopción de las decisiones de especial relevancia (BFH-Urteil, 1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, p. 437). El Derecho fiscal francés toma en consideración una redacción muy pragmática: «El impuesto de sociedades se aplicará en el lugar del establecimiento principal de la persona jurídica. Sin perjuicio de lo anterior, la administración puede designar como lugar de imposición bien el correspondiente al de la dirección efectiva de la sociedad, bien el de su domicilio social» (artículo 218 A, apartado 1, del code général des impôts). En el Reino Unido, la tributación de las sociedades se basa en dos criterios: constitución de la sociedad (Finance Act 1988) y lugar principal de gestión y de control («place of central management and control») (Case Law).

19 — A título de ejemplo, en el Derecho alemán de sociedades, conforme al artículo 5 de la Aktiengesetz (Ley de sociedades anónimas) y al artículo 4 bis de la GmbHG (Ley de sociedades de responsabilidad limitada), el domicilio social se define como la sede estatutaria de la empresa. Los apartados segundos de estos dos artículos indican que los estatutos sociales establecerán la sede, por regla general, bien en el lugar de la dirección, bien en el lugar de la administración de la sociedad, bien en uno de los lugares donde la empresa ejerce su actividad. El Derecho francés de sociedades no define el concepto de domicilio social y utiliza de manera indistinta las expresiones «siège statutaire» —sede estatutaria— (code de commerce, artículo L 210-3, párrafo segundo; code civil, artículo 1837), «siège social» —sede social— (por ejemplo, code de commerce, artículos L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103 y code civil, artículo 1835), «adresse du siège social» —domicilio de la sede social— (decreto n° 67-236, de 23 de marzo de 1967, artículos 59, 123 y 130) o incluso «siège de la société» —sede de la sociedad— (decreto de 23 de marzo de 1967, artículos 3, 206-6, 219, 231 y 295). En el Reino Unido, el Derecho de sociedades considera como «domicilio social» la «registered office». Con arreglo al artículo 9, apartado 2, de la Companies Act 2006 (Ley de sociedades), los estatutos de la sociedad deben fijar el domicilio, bien en Inglaterra y País de Gales, bien en Escocia, bien en Irlanda del Norte. El domicilio puede fijarse libremente.

20 — En el apartado 82 de la sentencia de 5 de noviembre de 2002, *Überseering* (C-208/00, Rec. p. 1-9919), el Tribunal de Justicia declaró en este asunto que la negativa de un Estado miembro a reconocer la capacidad jurídica de una sociedad constituida con arreglo al Derecho de otro Estado miembro en el que tiene su domicilio social estatutario porque, en particular, la sociedad trasladó su domicilio social efectivo al territorio del primer Estado a raíz de la adquisición de todas las participaciones sociales por nacionales de dicho Estado miembro residentes en él, con la consecuencia de que la sociedad no puede, en el Estado miembro de acogida, acudir ante los tribunales para defender sus derechos derivados de un contrato, salvo si se constituye de nuevo con arreglo al Derecho de dicho Estado de acogida, supone una restricción a la libertad de establecimiento incompatible, en principio, con los artículos 43 CE y 48 CE.

21 — A título de ejemplo, la nueva Ley eslovena relativa a las sociedades mercantiles (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) dispone, en su artículo 30, que «el domicilio social de la sociedad puede fijarse bien en el lugar en el que ésta ejerce su actividad, bien en el lugar en el cual se gestionan principalmente los negocios de esta sociedad, bien en el lugar de administración efectiva de la sociedad».

fiscal es una preocupación aún mayor en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. A este objetivo alude el tercer considerando de la Decimotercera Directiva. La lucha contra el fraude constituye, efectivamente, un objetivo primordial, tanto en el ámbito comunitario como en el de los Estados miembros.<sup>22</sup> El Tribunal de Justicia ya señaló que «la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva».<sup>23</sup>

63. En segundo lugar, procede señalar que el término «actividad económica», tal como sostiene la Comisión, debe implicar necesariamente una actividad efectiva. El Tribunal de Justicia ya declaró en la sentencia DFDS, antes citada,<sup>24</sup> que, «como subrayó el Abogado General en los puntos 32 a 34 de sus conclusiones,<sup>25</sup> [...] la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA».

22 — Así, mientras que el Derecho de sociedades de algunos Estados miembros es lo bastante permisivo como para admitir la constitución de sociedades «buzón» («Briefkastengesellschaft» en alemán, «Družba poštni nabiralnik» en esloveno), el Derecho fiscal de estos Estados procura evitar que tales sociedades puedan ser utilizadas como medio para eludir la obligación legal del pago de impuestos como el IVA.

23 — Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 71. Véase asimismo, en el ámbito del Derecho comunitario de sociedades, la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 51: «[...] una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate».

24 — Apartado 23.

25 — Conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas en este asunto el 16 de enero de 1997. Según el punto 32, «el sistema del IVA debe aplicarse ajustándolo lo más posible a la realidad económica».

64. Por lo general, la sede de la actividad económica coincide con el domicilio social. Así, en las conclusiones presentadas en el asunto Berkholz, antes citado, el Abogado General Mancini indicaba que: «[el] concepto de “sede de la actividad económica” [...] debe entenderse en sentido técnico: es decir, referido al domicilio social, tal como éste figura en la escritura de constitución de la sociedad propietaria de la empresa prestadora».<sup>26</sup> Sin embargo, puede resultar necesario comprobar esta realidad para evitar las construcciones artificiales que permitan eludir las normas del régimen comunitario del IVA.

65. Como han destacado varias partes del procedimiento, el Tribunal de Justicia, en el marco del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, ha aportado útiles precisiones al concepto de sede de la actividad económica. El concepto de «sede de la actividad económica» empleado en el artículo 1 de la Octava Directiva y en el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva tiene el mismo significado que el empleado en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, siendo así que las Directivas Octava y Decimotercera tienen por objeto establecer soluciones para el conjunto de problemas derivados de la devolución del IVA prevista en el artículo 17 de la Sexta Directiva.

66. Es este sentido, la sentencia Berkholz, antes citada, señaló que el lugar en el que el prestador ha establecido la sede de su actividad económica resulta ser un punto

26 — Punto 2.

de conexión prioritario y que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo puede tomarse en consideración cuando dicho establecimiento presenta «una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios».<sup>27</sup>

67. La sentencia ARO Lease, antes citada, indicó, asimismo, que para que, apartándose del criterio prioritario de la sede, un establecimiento pueda considerarse válidamente como el lugar de la prestación de servicios de un sujeto pasivo, «es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate».<sup>28</sup>

68. Por otra parte, si debemos remitirnos, en lo referente a la definición de «sede de la actividad económica» en el sentido del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva, a la aportación del Tribunal de Justicia acerca del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, resulta igualmente interesante traer a colación, como sugiere el Gobierno alemán, su contribución acerca del Reglamento nº 1346/2000, sobre procedimientos de insolvencia.

69. El artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento dispone que «tendrán competencia para abrir el procedimiento de insolvencia los tribunales del Estado miembro en cuyo territorio se sitúe el centro de los intereses principales del deudor. Respecto de las sociedades y personas jurídicas, se presumirá que el centro de los intereses principales es, salvo prueba en contrario, el lugar de su domicilio social». Así pues, dicho Reglamento no excluye la hipótesis de que el domicilio social y el centro de la actividad económica sean diferentes.

70. Esta disposición ha sido objeto de una primera interpretación por el Tribunal de Justicia. En relación con un asunto en el que el deudor era una filial cuyo domicilio social era diferente del de su matriz, el Tribunal de Justicia consideró que podía desvirtuarse la presunción según la cual el centro de los intereses principales de dicha filial se encuentra en el Estado miembro en el que tiene su domicilio social, en los casos en que una sociedad no ejerza ninguna actividad en el territorio del Estado miembro en el que tiene su domicilio social. No obstante, el Tribunal de Justicia precisó que cuando una sociedad ejerce su actividad en el territorio del Estado miembro en el que tiene su domicilio social, el mero hecho de que sus decisiones económicas sean o puedan ser controladas por una sociedad matriz cuyo domicilio social se encuentre en otro Estado miembro no basta para desvirtuar la presunción prevista en el Reglamento nº 1346/2000.<sup>29</sup>

27 — Apartados 17 y 18.

28 — Apartado 16.

29 — Sentencia de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC (C-341/04, Rec. p. I-3813).

71. Así pues, el concepto de sede de la actividad económica, alude, en principio, al domicilio social. Sin embargo, en las actividades transnacionales, el domicilio social puede ser elegido de manera artificial, en particular por razones fiscales, y puede no presentar una conexión real suficiente con el lugar de ejercicio efectivo de la actividad económica. En caso de duda, una valoración *in concreto* debe comprobar que concurre una serie de hechos que demuestren la realidad de la actividad económica.

72. Así pues, propongo que a la segunda cuestión se responda que el concepto de «sede de la actividad económica», en el sentido del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva, hace referencia al lugar donde se lleva realmente a cabo la actividad económica de la empresa, el cual se identifica por la integración de medios humanos y técnicos suficientes para realizar esta actividad de forma autónoma. Salvo prueba en contrario, este lugar es el del domicilio social.

73. A título subsidiario, puede añadirse que la segunda cuestión, tal y como la plantea el Finanzgericht Köln, presenta una formulación abstracta y no se ajusta en absoluto al caso de la empresa que dio lugar a las cuestiones prejudiciales. No obstante, el Gobierno alemán y la Comisión han deseado pronunciarse sobre la localización de una empresa de tales características. Basándose en un razonamiento idéntico, llegan, sin embargo, a conclusiones opuestas, ya que el primero considera que la sede social y la sede de la actividad económica de la empresa en cuestión son distintas, mientras que la Comisión estima que son idénticas.

74. Bastará simplemente con insistir en el hecho de que, habida cuenta de que se presume *iuris tantum* que la sede de la actividad económica y el domicilio social coinciden, si no se consigue demostrar que la actividad económica se realiza en otro lugar, habrá que concluir que ambos coinciden. Dicho de otra manera, en caso de duda deberá apreciarse que ambas sedes se encuentran en el mismo lugar.

## VI. Conclusión

75. A la vista de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones formuladas por el Finanzgericht Köln:

«1) La certificación de la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido que se ajuste al modelo contenido en el anexo B de la Directiva

79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, no constituye una presunción *iuris et de iure* de que el empresario está establecido en el Estado que expide dicha certificación.

- 2) El concepto de sede de la actividad económica, en el sentido del artículo 1, punto 1, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, hace referencia al lugar donde se lleva realmente a cabo la actividad económica de la empresa, el cual se identifica por la integración de medios humanos y técnicos suficientes para realizar esta actividad de forma autónoma. Salvo prueba en contrario, este lugar es el del domicilio social.»