

Asunto C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

contra

Bundeszentralamt für Steuern

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 17, apartados 3 y 4 — Devolución del IVA — Octava Directiva IVA — Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país — Artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo — Anexo B — Certificación de condición de sujeto pasivo — Alcance jurídico — Decimotercera Directiva IVA — Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad — Artículo 1, punto 1 — Concepto de sede de la actividad económica»

Conclusiones de la Abogada General Sra. V. Trstenjak, presentadas el 19 de abril de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 28 de junio de 2007

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país*

[Directiva 79/1072/CEE del Consejo, arts. 3, letra b), y 9, párr. 2, y anexo B]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad*

(Directiva 86/560/CEE del Consejo, art. 1, ap. 1)

1. Los artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo, de la Directiva 79/1072, 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, deben interpretarse en el sentido de que la certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de dicha Directiva permite presumir, en principio, no sólo que el interesado está sujeto al impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro al que pertenece la Administración tributaria que se la expidió, sino también que se encuentra establecido en dicho Estado miembro de una forma u otra, ya sea por disponer allí de la sede de su actividad económica o de un establecimiento permanente desde el que se efectúan las operaciones.

En principio, la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado está vinculada, de hecho y de Derecho, por las indicaciones que figuran en dicha certificación.

No obstante, estas disposiciones no implican que esté prohibido que la Administración tributaria

del Estado miembro de la devolución que albergue dudas en cuanto a la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la referida certificación se cerciore de dicha realidad recurriendo a las medidas administrativas previstas al efecto en la normativa comunitaria en materia de impuesto sobre el valor añadido.

Si de la información obtenida se desprende que la dirección mencionada en la certificación de sujeción no corresponde ni a la sede de la actividad económica del sujeto pasivo ni a un establecimiento permanente desde el que éste efectúa sus operaciones, la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución puede denegar la devolución solicitada por el sujeto pasivo, sin perjuicio de que éste interponga eventualmente un recurso judicial.

(véanse los apartados 40, 41, 49 y 50 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 1, punto 1, de la Directiva 86/560, 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, debe interpretarse en el sentido de que la sede de la actividad económica de una sociedad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta.

La determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad. Asimismo, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales, el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, el de llevanza de los documentos administrativos y contables, y el de principal desenvolvimiento de las actividades financieras, en especial las bancarias.

Por tanto, una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» o «pantalla», no puede calificarse de sede de una actividad económica a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva.

(véanse los apartados 61 a 63 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 28 de junio de 2007 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartados 3 y 4 – Devolución del IVA – Octava Directiva IVA – Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo – Anexo B – Certificación de condición de sujeto pasivo – Alcance jurídico – Decimotercera Directiva IVA – Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad – Artículo 1, punto 1 – Concepto de sede de la actividad económica»

En el asunto C-73/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), mediante resolución de 19 de enero de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de febrero de 2006, en el procedimiento entre

Planzer Luxembourg Sàrl

y

Bundeszentralamt für Steuern,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. E. Juhász, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Planzer Luxemburgo Sàrl, por el Sr. P. Widdau, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-C. Gracia, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por Sr. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno luxemburgués, por el Sr. S. Schreiner, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de abril de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo, así como del 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 (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»), por un lado, y 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 (DO L 326, p. 40; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»), por otro lado.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Planzer Luxembourg Sàrl, sociedad luxemburguesa, y el Bundeszentralamt für Steuern (en lo sucesivo, «Administración tributaria alemana»), relativo a la desestimación, por éste, de solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que dicha sociedad había abonado en Alemania por el suministro de carburante.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

Sexta Directiva

3 El artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su versión aplicable en el momento en que ocurrieron los hechos del litigio principal, incluye, en los apartados 2 y 3, las disposiciones siguientes:

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

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. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del [IVA] 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 Las condiciones y modalidades del derecho a la devolución previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva varían en función de que el sujeto pasivo extranjero, destinatario de los bienes o servicios utilizados para las necesidades de sus operaciones gravables, esté establecido en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad Europea. El primer supuesto está comprendido en la Octava Directiva y el segundo, en la Decimotercera Directiva.

Octava Directiva

5 El artículo 1 de la Octava Directiva establece:

«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el

interior del país al sujeto pasivo [...] que [...] 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 [...] ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país [...].»

6 El artículo 2 de la misma Directiva dispone:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan 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 [IVA] 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 [...].»

7 A tenor del artículo 3, letra b), de la Octava Directiva, el sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro está obligado, para tener derecho a la devolución, a «justificar, mediante certificación expedida por la administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al [IVA] en dicho Estado».

8 De conformidad con el artículo 6 de la Octava Directiva, los Estados miembros no podrán imponer al sujeto pasivo definido en el artículo 2 de esta Directiva, fuera de las obligaciones establecidas en dicha Directiva, en particular, en su artículo 3, «obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución».

9 Según el artículo 9, párrafo segundo, de la Octava Directiva, «las certificaciones designadas en la letra b) del artículo 3 [...], relativas a la condición de sujeto pasivo, deberán ajustarse al modelo que figura en el Anexo B».

10 Según dicho modelo, la certificación de la condición de sujeto pasivo debe indicar, en concreto, el nombre y los apellidos o la designación comercial del solicitante, la naturaleza de su actividad, la dirección de su establecimiento y el número de identificación IVA o, en su caso, el motivo por el que el solicitante no dispone de tal número de identificación.

Decimotercera Directiva

11 La Decimotercera Directiva establece, en 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 [Sexta] Directiva [...] 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 [...]

[...].»

12 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva:

«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 [IVA] 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 [Sexta] Directiva [...].»

13 El artículo 3, apartado 1, de la Decimotercera Directiva establece:

«Se concederá la devolución contemplada en el apartado 1 del artículo 2 previa solicitud del sujeto pasivo. Los Estados miembros determinarán las modalidades de dicha solicitud, así como los plazos, el período a que se refiere la solicitud, el servicio competente para recibirla y las cuantías mínimas para las que se pueda solicitar devolución. Determinarán igualmente las modalidades de devolución, así como los plazos. Impondrán al solicitante las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente y evitar el fraude, y en particular el justificante de que desarrolla una actividad económica de conformidad con el apartado 1 del artículo 4 de la [Sexta] Directiva [...]. El solicitante deberá certificar, mediante declaración por escrito, que no ha efectuado, en el período referido, ninguna operación que no responda a las condiciones establecidas en el apartado 1 del artículo 1 de la presente Directiva.»

14 A tenor del artículo 4 de la Decimotercera Directiva:

«1. A efectos de la presente Directiva el derecho a la devolución se determina de conformidad con las disposiciones del artículo 17 de la [Sexta] Directiva [...], 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.

[...]»

Derecho nacional

15 El artículo 18, apartado 9, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG») en relación con el artículo 59 del Reglamento de 1993 que la desarrolla (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 600; en lo sucesivo, «UStDV») regulan el procedimiento relativo a la devolución del IVA abonado en Alemania por un sujeto pasivo establecido en el extranjero.

16 Con arreglo al artículo 18, apartado 9, séptima frase, de la UStG, los sujetos pasivos que no estén establecidos en el territorio de la Comunidad no tendrán derecho a devolución por lo que respecta a las cuantías de impuestos soportados en relación con el suministro de carburantes.

Hechos que originaron el litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 La demandante en el litigio principal explota una empresa de transportes. Tiene su domicilio social en Frisange (Luxemburgo). Su socio único es la sociedad Planzer Transport AG (en lo sucesivo, «P AG»), cuyo domicilio social está en Dietikon (Suiza).

18 Los administradores de la demandante en el litigio principal son dos empleados de P AG. Uno de ellos reside en Suiza y el otro, en Italia.

19 El Sr. Henri Deltgen (en lo sucesivo, «D») explota, en el domicilio de la demandante en el

litigio principal, la empresa Helvetia House, a la que dicha demandante alquiló sus oficinas. Como representante del socio único de ésta, se encargó de las gestiones necesarias para su constitución.

20 Otras trece sociedades, tres de las cuales son filiales de empresas suizas de transportes, establecieron su domicilio social en la misma dirección que la demandante en el litigio principal.

21 En abril de 1997 y en mayo de 1998, esta última presentó ante la Administración tributaria alemana unas solicitudes de devolución del IVA que había abonado en Alemania por compras de carburante. Estas solicitudes hacían referencia a unos importes de 11.004,25 DEM y de 16.670,98 DEM, relativos al año 1996 y al año 1997, respectivamente. A cada una de dichas solicitudes se adjuntaba una certificación expedida por la Administración tributaria luxemburguesa conforme al modelo que figura en el anexo B de la Octava Directiva.

22 A tenor de dicha certificación, la demandante en el litigio principal está sujeta al IVA con un número de identificación luxemburgués.

23 Al haber sido informada por su Central de información para el extranjero de que aquella no disponía de conexión telefónica en la dirección mencionada en dicha certificación, la Administración tributaria alemana consideró que la demandante en el litigio principal no había acreditado que la sede de su dirección empresarial se encontrara en Luxemburgo. Mediante dos resoluciones de fecha 24 de enero de 1998 y 29 de octubre de 1998, respectivamente, denegó las solicitudes de devolución alegando que no se cumplían los requisitos necesarios para la concesión de la devolución establecidos en los artículos 18, apartado 9, de la UStG y 59 del UStDV.

24 La demandante en el litigio principal interpuso sendas reclamaciones contra dichas resoluciones. Presentó una certificación adicional según la cual es una «sociedad mercantil en el sentido del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Alemania y Luxemburgo», sujeta a los «impuestos directos luxemburgueses». Alega que sus dos administradores, D y otra persona igualmente responsable de su administración y de su contabilidad, ejercen sus actividades en Luxemburgo; que cinco empleados trabajan a tiempo parcial como conductores en su domicilio social; que la sociedad dispone de una conexión telefónica, tal y como demuestra su membrete; que los camiones matriculados en Luxemburgo son utilizados en relación con el transporte aéreo de carga y que las facturas se emiten en su domicilio social.

25 Mediante resoluciones de fecha 1 de julio de 1999, la Administración tributaria alemana desestimó las referidas reclamaciones de la demandante en el litigio principal al considerar que la sede de la dirección empresarial de ésta se encuentra en Suiza y no en Luxemburgo.

26 La demandante en el litigio principal interpuso un recurso contra dichas resoluciones desestimatorias. Mediante sentencia de 26 de octubre de 2001, el Finanzgericht Köln estimó este recurso, al considerar que Luxemburgo constituye el punto de partida principal de las operaciones efectuadas por la demandante en el litigio principal con relación a su matriz suiza y que el domicilio de aquélla se encuentra innegablemente en este último Estado miembro.

27 Mediante sentencia de 22 de mayo de 2003, el Bundesfinanzhof anuló dicha sentencia, debido a que el Finanzgericht Köln estimó erróneamente, basándose en la localización del domicilio social de la demandante en el litigio principal, que ésta se encontraba establecida en Luxemburgo. Al considerar que corresponde al Derecho comunitario la interpretación de los conceptos de establecimiento y de sede empleados en la legislación alemana sobre el IVA, el Bundesfinanzhof enumeró una serie de criterios que podían, en su opinión, resultar pertinentes a este respecto: identificación de la demandante en el litigio principal con su propio nombre en la

guía de teléfonos luxemburguesa; alquiler de oficinas y celebración de contratos en nombre propio; lugar y período de actividad de los eventuales trabajadores destinados al servicio de la demandante en el litigio principal; lugar de emisión de las facturas correspondientes a sus operaciones con relación a su matriz; lugar de matriculación de los camiones; lugar de estacionamiento de los camiones en caso de inactividad; existencia de declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios en Luxemburgo; emisión, por las autoridades tributarias luxemburgesas, de documentos relativos a la demandante en el litigio principal. Posteriormente remitió el asunto al Finanzgericht Köln para que este órgano jurisdiccional realizase las comprobaciones fácticas necesarias.

28 En la resolución de remisión, el Finanzgericht Köln señala al respecto lo siguiente:

«1. En primer lugar, en los años 1997 y 1998 la demandante giró contra P AG, sobre la base de un acuerdo de remuneraciones por transporte de 1 de enero de 1996, y empleando su propio membrete, varias facturas por pagos de servicios de transporte prestados, facturas éstas que P AG pagó posteriormente mediante transferencias bancarias. Paralelamente, cargó a P AG remuneraciones por la utilización de camiones. Ya el 26 de diciembre de 1995 había celebrado, por medio de su empleado Robert Surber y con efectos a partir del 1 de enero de 1996, un contrato de arrendamiento por escrito con la empresa Helvetia House – Henri Deltgen relativos a unos locales de oficinas sitos en Rue de Luxembourg 23 A, Frisange. Pagó también los gastos de calefacción de dichos locales. Podía contactarse telefónicamente con ella a través del número de Helvetia House, que sin embargo estaba inscrito en la guía telefónica bajo el nombre de D, y también utilizaba este número de teléfono en su membrete. En el período comprendido entre 1996 y 1998, tuvo siete camiones dados de alta a su nombre en el Ministerio de Transportes y obtuvo el correspondiente permiso de circulación concedido por el Ministerio para las Pequeñas y Medianas Empresas y de Turismo luxemburgués. Según la lista del personal por ella presentada, en la fecha clave de 15 de junio de 1998 empleaba a siete trabajadores, que en su mayor parte venían prestando servicios ya desde 1996 y que, en los demás casos, habían sido contratados para reemplazar a trabajadores que habían abandonado anteriormente la empresa y que habían trabajado también para ella desde 1996. A tal fin, la demandante había celebrado los correspondientes contratos de trabajo por escrito. Por último, estaba inscrita, a los fines del impuesto sobre el volumen de negocios, en el Bureau d'Imposition de la Administración tributaria luxemburguesa con el número 1995 2408 871 y poseía el código de identificación a efectos del citado impuesto LU 16487850. Asimismo, presentó declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios y recibió liquidaciones de dicho impuesto. De igual modo, estaba dada de alta en el ámbito de los impuestos directos con el número fiscal 1995/2408/871.

2. Una solicitud de información presentada por el demandado el 11 de julio de 2002 ante la Administración tributaria luxemburguesa dio el siguiente resultado: la demandante había tomado en arriendo de Helvetia House sus locales de oficinas y había obtenido en parte de ésta servicios de secretaría y de contabilidad. La demandante no contaba con ninguna instalación ni ningún otro objeto en su domicilio social y sus responsables tampoco se hallaban con carácter permanente en Luxemburgo. Tampoco contaba en dicho país con almacenes o con plazas de aparcamiento de camiones. Sin embargo, los conductores de los camiones estaban inscritos en Luxemburgo, y los camiones también estaban matriculados en ese Estado. En 1997, la demandante declaró un volumen de operaciones por importe de 575.129,56 euros.

3. En la vista oral celebrada el 19 de enero de 2006, esta Sala también declaró en este contexto que los dos administradores de la demandante estaban en Luxemburgo entre dos y tres días a la semana (Surber) o bien entre dos y cuatro días al mes (Gemple). En dicho país se adoptaban las decisiones de administración esenciales (por ejemplo, la compra de camiones, la contratación de trabajadores) y se hallaba también la administración (contabilidad, emisión de

facturas, pago de salarios). Si embargo, la actividad operativa (central de suministros y organización de los trayectos de los camiones, contactos con clientes) era gestionada por P AG desde Suiza. La demandante prestaba los correspondientes servicios de transporte, en función de los suministros, con los camiones antes citados de su propiedad. Prestaba el 100 % de sus servicios a P AG y la demandante facturaba a ésta los correspondientes servicios desde Luxemburgo.

4. En relación con la cuestión de si la demandante prestó servicios de transporte en el territorio nacional la demandante ha presentado, mediante escrito de 10 de enero de 2006, certificaciones sobre la aplicación de la regla del “tipo cero” en el procedimiento de deducción [...]»

29 Al señalar que la cuestión central del asunto de que conoce es la de si la demandante en el litigio principal se encuentra establecida fuera del territorio de la Comunidad, en cuyo caso no tiene derecho, habida cuenta del artículo 18, apartado 9, séptima frase, de la UStG, a la devolución del IVA abonado en Alemania por la compra de carburante, el órgano jurisdiccional remitente comparte la opinión del Bundesfinanzhof de que el concepto de establecimiento a efectos de dicha disposición debe interpretarse de conformidad con el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva. No obstante, alberga dudas sobre cómo interpretar correctamente esta última disposición.

30 En su opinión, es preciso ante todo preguntarse sobre el alcance jurídico de la certificación presentada por la demandante en el litigio principal. Si bien considera que dicha certificación permite presumir *iuris et de iure* la condición de operador sujeto al IVA de la persona de que se trata, se pregunta, no obstante, si cabe atribuir una presunción *iuris et de iure* en lo que se refiere al establecimiento de dicha persona en el Estado miembro al que pertenece la Administración que la expidió (en lo sucesivo, «Estado miembro de expedición»).

31 En caso de respuesta negativa a esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente 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 (lugar que sitúa, en el asunto principal, en Luxemburgo) o al lugar desde el que se desarrollan sus actividades operativas (que sitúa en Suiza).

32 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se desprende de una certificación de empresa que se ajuste al modelo contenido 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 [de expedición]?

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

¿Debe interpretarse el concepto “sede de la actividad económica” utilizado en el 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

33 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la certificación que se ajuste al modelo contenido en el anexo B de la Octava Directiva demuestra necesariamente que el sujeto pasivo se encuentra establecido en el Estado miembro de expedición.

34 Sobre este particular, es preciso recordar que la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución del IVA pagado en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro y, por tanto, armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, apartado 20, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-0000, apartado 26).

35 Como se desprende de su segundo considerando, el objetivo principal de dicha Directiva es evitar que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro se encuentre sometido a doble imposición por el hecho de tener que soportar definitivamente el impuesto que se le haya liquidado en otro Estado miembro. Como expuso la Comisión de las Comunidades Europeas, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, creado a su favor por la Sexta Directiva.

36 Del sexto considerando de la Octava Directiva se desprende que su otro objetivo general es luchar contra ciertas formas de fraude o de evasión fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, Grandes sources d'eaux minérales françaises, C-361/96, Rec. p. I-3495, apartado 28).

37 Para alcanzar este doble objetivo, la Octava Directiva reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución del IVA soportado en un Estado miembro en el que no tiene ni su sede, ni un establecimiento permanente, ni domicilio o residencia habitual y donde no ha efectuado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-429/97, Rec. p. I-637, apartado 28), y supedita el disfrute de la devolución a la presentación, ante la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita dicha devolución (en lo sucesivo, «Estado miembro de la devolución»), de una certificación expedida por la Administración tributaria del Estado miembro de expedición y relativa a la condición de sujeto pasivo del IVA del operador que solicita la referida devolución.

38 Como señaló la Comisión, el sistema de devolución que establece la Octava Directiva reposa, de este modo, sobre un mecanismo de cooperación y de confianza mutua entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

39 En este contexto, para garantizar el funcionamiento armonioso de dicho mecanismo, el artículo 9, párrafo segundo, de la Octava Directiva establece que la certificación de la condición de sujeto pasivo proporcionada por la Administración tributaria del Estado miembro de expedición debe ajustarse al modelo que figura en el anexo B de la citada Directiva. Según dicho modelo, la referida certificación debe indicar, en particular, el número de identificación IVA y la «dirección del establecimiento» de la persona de que se trata. Además, el artículo 3, letra b), de dicha Directiva establece que esta certificación la expide la Administración del Estado miembro en el que el sujeto pasivo esté establecido.

40 Por lo tanto, como alegaron el Gobierno italiano y la Comisión, la certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de la Octava Directiva permite presumir no sólo que el interesado es sujeto pasivo del IVA en el Estado miembro de expedición, sino también que se encuentra establecido en éste de una forma u otra, ya sea por disponer allí de la sede de su actividad económica o de un establecimiento permanente desde el que se efectúan las operaciones.

41 En principio, la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución está vinculada, de hecho y de Derecho, por las indicaciones que figuran en dicha certificación.

42 No obstante, habida cuenta de las diferencias que existen, por lo que respecta a los requisitos para la devolución, entre el régimen que establece la Octava Directiva para los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto del de la devolución y el régimen que establece la Decimotercera Directiva para los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, la expedición de una certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de la Octava Directiva no puede impedir, como alegaron los Gobiernos alemán, francés e italiano, así como la Comisión, que la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución pretenda cerciorarse de la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en tal certificación.

43 A este respecto, es necesario recordar que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, Rec. p. I-1005, apartado 23).

44 Además, conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en el ámbito del IVA, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 32, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 68).

45 Así ocurriría si un sujeto pasivo pretendiera disfrutar del sistema de devolución según los requisitos establecidos en la Octava Directiva, en tanto que el establecimiento cuya dirección se menciona en la certificación que se ajusta al modelo que figura en el anexo B de dicha Directiva no corresponde a realidad económica alguna en el Estado miembro de expedición y que, además, el interesado no se encuentra establecido en el territorio de la Comunidad, de modo que no estaría comprendido en la referida Directiva, sino en la Decimotercera Directiva.

46 Cuando la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución alberga dudas, por ejemplo, en caso de una sospecha de abuso fiscal, en cuanto a la realidad económica del establecimiento mencionado en dicha certificación, no puede, habida cuenta de la presunción que se atribuye a la referida certificación, denegar la devolución al sujeto pasivo sin comprobarlo previamente de otra forma.

47 En tal caso, como señala la Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, dicha Administración dispone de la posibilidad, que ofrece el artículo 6 de la Octava Directiva, de obligar al sujeto pasivo a facilitarle las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución (véase, en este sentido, la sentencia Monte Dei Paschi Di Siena, antes citada, apartado 31), informaciones tales como las que se supone le van a permitir valorar la realidad económica del establecimiento mencionado en la certificación de sujeción.

48 Como indicó la Comisión, la referida Administración tiene también a su disposición los instrumentos comunitarios de cooperación y de asistencia administrativas adoptados para poder determinar correctamente el IVA y luchar contra el fraude y la evasión fiscales en dicho ámbito,

tales como las medidas establecidas en el Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, 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), así como en el Reglamento (CE) nº 1925/2004 de la Comisión, de 29 de octubre de 2004, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento nº 1798/2003 (DO L 331, p. 13).

49 Si de la información obtenida se desprende que la dirección mencionada en la certificación de sujeción no corresponde ni a la sede de la actividad económica del sujeto pasivo ni a un establecimiento permanente desde el que éste efectúa sus operaciones, la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución puede denegar la devolución solicitada por el sujeto pasivo, sin perjuicio de que éste interponga eventualmente un recurso judicial (véase, en este sentido, en relación con el abuso fiscal, la sentencia Fini H, antes citada, apartados 33 y 34; véase, por analogía, en el contexto del artículo 43 CE, la sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec. p. I?7995, apartado 55).

50 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que los artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo, de la Octava Directiva deben interpretarse en el sentido de que la certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de dicha Directiva permite presumir, en principio, no sólo que el interesado está sujeto al IVA en el Estado miembro al que pertenece la Administración tributaria que se la expidió, sino también que se encuentra establecido en dicho Estado miembro. No obstante, estas disposiciones no implican que esté prohibido que la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución que albergue dudas en cuanto a la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la referida certificación se cerciore de dicha realidad recurriendo a las medidas administrativas previstas al efecto en la normativa comunitaria en materia de IVA.

Sobre la segunda cuestión

51 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación de la expresión «sede de su actividad económica» empleada en el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva.

52 Con carácter preliminar, es preciso señalar que, a efectos de la Decimotercera Directiva, la condición de sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad implica, en particular, que el sujeto pasivo, durante el período mencionado en el artículo 3, punto 1, de dicha Directiva, no haya tenido en dicho territorio ninguno de los elementos de conexión que menciona el artículo 1, apartado 1, de la referida Directiva.

53 Entre dichos elementos de conexión figuran, en concreto, la «sede de su actividad económica» y la existencia de un «establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones».

54 Con arreglo a reiterada jurisprudencia en el ámbito del IVA, el concepto de establecimiento permanente exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 18; DFDS, antes citada, apartado 20, y de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C?190/95, Rec. p. I?4383, apartado 15). Por consiguiente, implica 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 (véase la sentencia ARO Lease, antes citada, apartado 16).

55 Por lo que respecta, en particular, a las actividades de transporte, dicho concepto implica, a

efectos de la aplicación de la normativa comunitaria sobre el IVA, al menos una oficina que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión cotidiana y un lugar donde depositar los vehículos destinados a dichas actividades (véanse, en este sentido, las sentencias ARO Lease, antes citada, apartados 19 y 27, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, apartado 26). En cambio, la matriculación de los referidos vehículos en el Estado miembro de que se trata no es un indicio de establecimiento permanente en dicho Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Lease Plan, antes citada, apartados 21 y 27).

56 No constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer, en relación con la empresa, actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo las actividades de la empresa.

57 En el asunto principal, como se desprende del apartado 31 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente considera que, habida cuenta de sus diversas comprobaciones fácticas (véase el apartado 28 de la presente sentencia), el lugar desde el que se desarrollan efectivamente las actividades de transporte de la demandante en el litigio principal se encuentra situado en Suiza.

58 Por lo que respecta al concepto de sede de la actividad económica a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva, es preciso señalar que, si bien es cierto que un mismo lugar puede corresponder al mismo tiempo a la sede de la actividad económica y a un establecimiento permanente de la empresa de que se trata, el mero hecho de que dicha disposición como, por lo demás, el artículo 1 de la Octava Directiva, distinga entre los conceptos de sede de la actividad económica, por un lado, y de establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones, por otro, demuestra, no obstante, que, en el espíritu del legislador comunitario, el primer concepto reviste alcance autónomo respecto del segundo.

59 De lo anterior se desprende que el hecho de que, con arreglo a las comprobaciones realizadas por el órgano jurisdiccional remitente en el marco del asunto principal, el lugar desde el que se desarrollan efectivamente las actividades de la demandante en el litigio principal no se encuentre situado en el Estado miembro de expedición no excluye, sin embargo, que dicha demandante tenga allí establecida la sede de su actividad económica.

60 Cuando se trata de una sociedad, como en el asunto principal, el concepto de sede de la actividad económica a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva se refiere al lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta.

61 La determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad. Asimismo, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales, el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, el de llevanza de los documentos administrativos y contables, y el de principal desenvolvimiento de las actividades financieras, en especial las bancarias.

62 Por tanto, una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» o «pantalla», no puede calificarse de sede de una actividad económica a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Rec. p. I-3813, apartado 35, y Cadbury Schweppes y Cadbury

Schweppes Overseas, antes citada, apartado 68).

63 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva debe interpretarse en el sentido de que la sede de la actividad económica de una sociedad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta.

Costas

64 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 Cuarta) declara:

1) **Los artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo, 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, deben interpretarse en el sentido de que la certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de dicha Directiva permite presumir, en principio, no sólo que el interesado está sujeto al impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro al que pertenece la Administración tributaria que se la expidió, sino también que se encuentra establecido en dicho Estado miembro.**

No obstante, estas disposiciones no implican que esté prohibido que la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado que albergue dudas en cuanto a la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la referida certificación se cerciore de dicha realidad recurriendo a las medidas administrativas previstas al efecto en la normativa comunitaria en materia de impuesto sobre el valor añadido.

2) **El 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, debe interpretarse en el sentido de que la sede de la actividad económica de una sociedad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.