SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA CUARTA) DE 28 JUNIO DEL 2007

Asunto: C-73/06

Partes: *Planzer Luxembourg Sàrl y Bundeszentralamt für Steuern*

Síntesis: «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»

1. Comentario

La sentencia resuelve una cuestión prejudicial relativa al derecho a la devolución del IVA de los sujetos no establecidos. Este derecho se regula en la Decimotercera Directiva si el sujeto está establecido fuera de la Comunidad Europea y en la Octava Directiva si lo está

en otro Estado Miembro. En la Decimotercera Directiva se establece que la devolución procederá, pero que los Estados deberán imponer al solicitante de la devolución las obligaciones necesarias para apreciar la procedencia de la solicitud de devolución y para evitar el fraude. En particular, establece la Directiva, deberá justificarse que se realiza o desarrolla alguna actividad económica. La Decimotercera Directiva prevé que los Estados miembros puedan excluir la devolución en determinados casos, y esto es lo que ha hecho la norma alemana del IVA, la Umsatzsteuergesetz de 1993, que establece que los sujetos no establecidos en la Comunidad no tendrán derecho a la devolución por lo que respecta a las cuantías de impuestos soportados en relación con el suministro de carburantes.

Así las cosas, la empresa domiciliada en Luxemburgo y cuyo único socio es una sociedad cuyo domicilio social está en Suiza, solicita la devolución a la Administración alemana, adjuntando a su solicitud de devolución el preceptivo certificado (conforme a lo exigido por la Octava Directiva) expedido por la Administración tributaria luxemburguesa, a tenor del cual se consideraba sujeto a IVA con número de identificación luxemburgués. La Administración tributaria alemana duda de que realmente exista en Luxemburgo actividad económica alguna, considerando que no se había acreditado que se llevara en tal país la dirección de la empresa, y deniega la devolución.

La empresa basa su defensa en varios motivos, entre otros, que está sometida a impuestos directos en Luxemburgo, que sus dos administradores ejercen allí sus actividades, que las facturas se emiten desde tal domicilio social, que allí tienen conexión telefónica. Pero la Administración alemana entiende que realmente la sede de dirección de la empresa se encuentra en Suiza, que es donde se encuentra domiciliada la sociedad Planzer Transport AG, su único socio y deniega la devolución. La empresa recurre y el Finanzgericht Köln le da la razón, pero el Bundesfinanzhof entendió que el tribunal de Colonia se había equivocado al considerar que, porque la empresa tuviera en Luxemburgo su domicilio social, se trataba de un sujeto allí establecido. **Es el Derecho comunitario quien tiene que arrojar luz sobre la interpretación del concepto de establecimiento y de sede que utiliza la norma alemana del IVA.**

La primera cuestión es si el certificado expedido por la autoridad de un Estado miembro es, en sí mismo, prueba de estar establecido en un territorio, o lo que es lo mismo, si constituye una presunción *iuris tantum*. A ello el Tribunal de Justicia responde lógicamente que no, esto es, que aunque en principio la Administración tributaria del Estado en que se solicita la devolución está vinculada por el contenido del certificado, nada impide a los Estados que se cercioren de la realidad económica que subyace en tal certificación; por tanto, que nada impide que se cercioren de la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la certificación.

La realidad económica es un criterio que se ha venido tomando en consideración en la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA. Ello porque, como se ha dicho en recientes sentencias como las que resolvieron los casos Fini H y Halifax y otros, nadie puede prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta.

Ahora bien, si una Administración tiene dudas o sospechas de abuso fiscal, no puede sin más denegar la devolución, pues la certificación goza de una presunción. Lo que sí puede

hacer es obligar al sujeto a que le facilite información tendente a comprobar la realidad económica del establecimiento mencionado en la certificación. La Comisión recuerda, y el Tribunal lo recalca, que existen a disposición de los Estados toda una serie de mecanismos de cooperación y asistencia mutua a nivel comunitario que no deben perderse de vista en la lucha contra el fraude.

Dado que, entonces, sí es posible poner en duda la realidad económica del contenido del certificado, avanza el Tribunal en la respuesta a qué debe entenderse por establecimiento a efectos de IVA. Recogiendo jurisprudencia anterior, el Tribunal advierte de que el concepto de *establecimiento permanente* exige una "consistencia mínima", donde "se reúnan de forma permanente medios humanos y técnicos" necesarios para la prestación de determinados servicios. Ello implica un "grado suficiente de permanencia" y una "estructura apta, desde el punto de vista humano y técnico, para hacer posible de forma autónoma las prestaciones de servicios de que se trate". Por eso, no estamos ante un *establecimiento permanente* si sólo se ejercen actividades auxiliares o preparatorias, si es un lugar donde sólo se contrata personal o donde se adquieren los medios técnicos.

En el litigio principal la realidad es que las operaciones se desarrollan efectivamente desde Suiza. El Tribunal aprovecha, por ello, para deslindar los dos conceptos, que no tienen por qué coincidir: la *sede de la actividad económica* y el *establecimiento permanente*. La sede de la actividad sería el "lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de la sociedad", aquél en que "se desarrollan las funciones de administración central". Para determinar cuál es esta sede se deben tener en cuenta un haz de factores como son el domicilio social, el lugar de reunión de los directivos, el lugar donde se lleva la administración central, donde se decide la política general de la empresa. Pueden ser útiles otros factores como donde se lleva la contabilidad, donde se desenvuelven las operaciones financieras, donde están domiciliados los directivos... en definitiva, todos aquellos factores que permitan identificar la realidad económica que subyace y que ayuden a desvirtuar la implantación ficticia de una sociedad fantasma o pantalla.

En nuestro país, la transposición de la Decimotercera Directiva al ordenamiento jurídico interno ha tenido lugar a través del artículo 119 de la Ley 37/1992, y el modelo para solicitar la devolución es el 361 publicado por la Orden HAC/261 de 8-2-2002 (BOE 13-2-2002). El Órgano competente para su tramitación es la Oficina Nacional de Gestión tributaria situada en la calle General Asensio Cabanillas 3, 28071 Madrid.

2. Antecedentes

La empresa de transportes demandante en el litigio principal solicita a la Administración tributaria alemana la devolución del impuesto sobre el valor añadido que había abonado en Alemania por compras de carburante alegando que está sujeta al IVA con un número de identificación luxemburgués.

La Administración tributaria alemana consideró que la empresa no había acreditado que la sede de su dirección empresarial se encontrara en Luxemburgo denegando por ello las solicitudes de devolución.

La demandante en el litigio principal se apoyó en el Convenio de doble imposición que mantienen Alemania y Luxemburgo manteniendo que estaba sujeta a los impuestos directos luxemburgueses y además que sus dos únicos administradores ejercen sus actividades en Luxemburgo. También adujo 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.

La Administración tributaria alemana desestimó las reclamaciones al considerar que la sede de la dirección empresarial de la demandante se encuentra en Suiza y no en Luxemburgo. Por los anteriores hechos, la empresa interpuso un recurso ante el *Finanzgericht Köln* que lo estimó considerando que el domicilio social de ésta se encontraba en Luxemburgo, por ser éste 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.

El *Budesfinanzhof* anuló dicha sentencia por considerar que el *Finanzgericht Köln* estimó erróneamente, basándose en la localización del domicilio social de la demandante, que su sede principal se encontraba en Luxemburgo. Consideró que corresponde al Derecho comunitario la interpretación de los conceptos de establecimiento y de sede empleados en la legislación alemana sobre el IVA y enumeró una serie de criterios que podía 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 suiza; 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 luxemburguesas, 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. Tras las comprobaciones necesarias, el *Finanzgericht Köln* señala que la cuestión central es si la empresa demandante se encuentra establecida fuera de la Comunidad, en cuyo caso no tendría derecho 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.

El *Finanzgericht Köln* se pregunta primero 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 pertene-

ce la Administración que la expidió. Si ello no es así, la pregunta es entonces si el concepto de sede de la actividad económica en sentido del artículo1, 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 la gestión económica (Luxemburgo), o al lugar desde el que se desarrollan sus actividades operativas (Suiza).

3. Cuestiones planteadas

El *Finanzgericht Köln* plantea 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?»

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la cuestión primera, esto es, 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 la expedición. O lo que es lo mismo, si se trata de una presunción iuris et de iure*

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

34. (…) es preciso recodar 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, C136/99, Rec. p. I6109, apartado 20, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C35/05, Rec. p. I0000, 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, C361/96, Rec. p. I3495, 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, C429/97, Rec. p. I637, 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. (…) 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.**

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, C260/95, Rec. p. I1005, 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, C32/03, Rec. p. I1599, apartado 32, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. I1609, apartado 68).

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.

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.

Sobre la cuestión segunda, que es cuál debe ser la interpretación de la expresión "sede de si actividad económica" empleada en la Decimotercera Directiva

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

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, C190/95, Rec. p. I4383, 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).

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 menciona-

do 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»** (…)

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, C390/96, Rec. p. I2553, 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.

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, C341/04, Rec. p. I3813, apartado 35, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 68).

· · · ○ · · ·