

SENTENCIA 25 ENERO DE 2001**Asunto C-429/97****Comisión de las Comunidades Europeas / República Francesa****Fiscalidad****SINTESIS: “Incumplimiento de Estado – IVA – Octava Directiva – Devolución del IVA pagado en otro Estado miembro – Sexta Directiva – Lugar de la prestación – Servicios de recogida, clasificación, transporte y eliminación de los residuos”**

(Sala Sexta)

1. COMENTARIO. Legislación española

En este asunto se planteó la cuestión de si un empresario establecido en otro Estado miembro tenía derecho o no a la devolución del IVA de acuerdo con la Octava Directiva, titular de un contrato que incluía varios tipos de prestaciones, como recoger, clasificar y eliminar residuos, actividad que el empresario encargó realizar a subcontratistas franceses. El titular del contrato liquidó el IVA en su Estado miembro sobre la totalidad del precio a los destinatarios de los servicios y, además, pagó el IVA francés que le facturaron los subcontratistas.

En esta tesitura el empresario solicitó la devolución del IVA francés, de acuerdo con la Octava Directiva, a la que se negó el Estado francés, por entender que el elemento esencial era la eliminación de los residuos y, como esta operación se realizó en Francia y este es el lugar de la tributación, no procedía la devolución con arreglo a la Octava Directiva. Como la Comisión no estaba de acuerdo con esta interpretación, denunció al Estado francés por incumplimiento.

En el fondo, más que la procedencia o no de la devolución del IVA, de acuerdo con la Octava Directiva, puesto que ésta era la consecuencia, lo que se debatía era que si tratándose de un contrato complejo, en el que el titular del contrato subcontrataba a su vez en otro Estado (el francés) la prestación de servicios que le fue confiada, la regla de aplicación para determinar el lugar del hecho imponible era la general del art. 9.1 de la Sexta Directiva, que establece la imposición en el Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo, o si por el contrario era de aplicación el apartado 2 de ese artículo 9, según el cual, el lugar de imposición sería el Estado donde se realiza materialmente la imposición de las prestaciones que allí se contemplan.

El Tribunal resolvió la cuestión considerando que, en este supuesto, nos hallábamos ante un contrato complejo, al que debe aplicarse el criterio general del apartado 1, y no los específicos del apartado 2, puesto que el primero contiene un criterio seguro, sencillo y utilizable para la conexión de este tipo de prestaciones (complejas) a saber, el lugar donde quién las efectúe tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente donde se realice a la vista de los elementos antes mencionados –dice el Tribunal– las referidas disposiciones garantizan la tributación racional y homogénea de la prestación compleja considerada en su conjunto y evita los conflictos de competencia entre los Estados

miembros. Por consiguiente con arreglo a la Octava Directiva, el empresario tenía derecho a la devolución del IVA que pagó en el Estado francés.

Legislación española

En la Ley 30/92 de 28 de diciembre sobre el IVA, la regla general de prestación de los servicios está contenida en el art. 69 de la Ley, y es el lugar de la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, al igual que el art. 9.1 de la Sexta Directiva, y las reglas especiales contenidas en el art. 70 de la Ley, por lo que en supuesto de contratos no encuadrados en este artículo, le sería aplicable la doctrina del Tribunal, o sea la aplicación del art. 69 que contiene la regla general.

2. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 18 de diciembre de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso con objeto de que se declare que Francia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver el impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país cuando tales sujetos pasivos subcontratan parte de su trabajo con un sujeto pasivo establecido en Francia.

Hechos y procedimiento administrativo previo

De los autos se desprende que la administración francesa se niega a aplicar lo dispuesto en la Octava Directiva a empresas encargadas de recoger, clasificar, transportar y eliminar residuos que estén establecidas en otro Estado miembro y que recurran a subcontratistas franceses para eliminar parte de dichos residuos.

Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, dichas empresas titulares del contrato principal de recogida y eliminación de residuos liquidaron el IVA del Estado miembro de su establecimiento sobre la totalidad del precio a sus clientes destinatarios de los servicios. Las mismas pagaron, además, el IVA francés que les facturaron los subcontratistas establecidos en Francia.

Cuando, posteriormente, las mencionadas empresas solicitaron la devolución del IVA pagado de ese modo, la administración francesa se negó a ello por estimar que, en virtud del artículo 259-A-4º del Code Général des Impôts, tal como ésta lo interpreta, se considera que esas mismas empresas efectuaron en Francia toda la prestación relacionada con los residuos, puesto que la eliminación material de los mismos, que constituye un elemento esencial y determinante de tal prestación y de su precio, se realiza en Francia: Por consiguiente, no cabe aplicar la Octava Directiva.

Entonces se instó a las empresas afectadas a que nombraran un representante fiscal ante la administración tributaria francesa, encargado de pagar el IVA exigible por las operaciones que se consideran efectuadas en Francia.

Mediante escritos de 23 de septiembre y de 22 de diciembre de 1992, los servicios de la Comisión pidieron a las autoridades francesas que precisaran el razonamiento que les lleva a considerar que en el caso de autos no cabe aplicar la Octava Directiva. Los servicios de la Comisión señalaron que la cuestión excede ampliamente del ámbito de la eliminación de los residuos, puesto que afecta al problema más general del régimen del IVA aplicable a las operaciones complejas en las que intervienen operadores establecidos en varios Estados miembros.

Las autoridades francesas dieron a conocer su punto de vista sobre dicha cuestión en una reunión que celebraron el 17 de noviembre de 1992 con los servicios de la Comisión y en un escrito de 5 de enero de 1993.

Al considerar que la denegación de la devolución del IVA francés vulnera la Octava Directiva, la Comisión inició el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado y requirió al Gobierno francés, mediante escrito de 8 de junio de 1993, para que le presentara sus observaciones en un plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo.

En dicho escrito, la Comisión afirmó en particular que, ante un contrato que incluya varios tipos de prestaciones como recoger, clasificar y eliminar residuos, procede aplicar la norma general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, que establece la imposición en el Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo. En efecto, dicha norma garantiza la imposición homogénea del conjunto de la prestación que efectúa el prestador de servicios para su cliente. Sin embargo, en la medida en que una de las referidas prestaciones, es decir, la eliminación de residuos, se interpreta como un “trabajo [...] relacionado [...] con cosas muebles corporales”, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, y en que dicha prestación la efectúa una empresa subcontratista, distinta de la empresa que es titular del contrario principal, debe estar sujeta al IVA en el Estado miembro donde se realiza materialmente, es decir, Francia en el caso de autos. Si bien la percepción del IVA francés encuentra así justificación, la empresa extranjera que lo soportó debe obtener su devolución en Francia, con arreglo a la Octava Directiva.

Las autoridades francesas respondieron al escrito de requerimiento mediante un escrito de 6 de agosto de 1993, en el que mantuvieron su punto de vista.

El 10 de abril de 1996, la Comisión remitió a la República Francesa un dictamen motivado en el que mantenía su postura.

Las autoridades francesas no se atuvieron al dictamen motivado, pero, mediante escrito de 12 de junio de 1996, contestaron a la Comisión justificando su postura.

Teniendo en cuenta la situación descrita, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre la admisibilidad

El Gobierno francés propone una excepción de inadmisibilidad parcial del recurso, en la medida en que éste supera el ámbito de las prestaciones relacionadas con la eliminación de residuos.

Para pronunciarse sobre la excepción propuesta por el Gobierno francés, incluida su parte referida a la vulneración de los derechos de defensa, procede determinar previamente si el recurso de la Comisión, en cuanto supera el ámbito de las prestaciones relacionadas con la eliminación de residuos, está basado en elementos precisos de hecho y de Derecho. Pues bien, esta cuestión corresponde al examen del fondo del recurso interpuesto por la Comisión.

Por consiguiente, procede unir al fondo del asunto el examen de la excepción de inadmisibilidad propuesta por el Gobierno francés.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Sobre el fondo

Procede afirmar que, en lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que el artículo 9, apartado 2, indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas, como destaca el artículo 9, apartado 3, si bien solamente para situaciones específicas. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2; en su defecto, es aplicable el apartado 1.

Por consiguiente, procede examinar si, como alega el Gobierno francés, la prestación compleja controvertida en el caso de autos se rige específicamente por el artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva, relativo a las prestaciones de servicios que tienen por objeto trabajos relacionados con cosas muebles corporales. A este respecto, procede tener en cuenta todos los elementos que caracterizan la referida prestación.

Considerar que tal prestación compleja se rige por el artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva equivale a someterla, a efectos del IVA, a la normativa del Estado miembro donde se realiza materialmente. Ahora bien, habida cuenta del carácter compuesto de dicha prestación, la aplicación de tal criterio de conexión generaría una situación de incertidumbre en cuanto al tipo del IVA que debe facturar el titular del contrato principal a sus clientes, cada vez que una u otra de las operaciones que forman parte de la prestación compleja tiene lugar en un Estado miembro distinto de aquél donde está establecido el titular del contrato principal.

Por esta misma razón, la aplicación de dicho criterio de conexión puede crear conflictos de competencias en los Estados miembros.

De lo antedicho se deduce que la referida prestación no puede regirse por el artículo 9, apartado 2, letra c), cuyo guión, de la Sexta Directiva, y ello con independencia de si la eliminación propiamente dicha de los residuos es un trabajo relacionado con cosas muebles corporales, en el sentido de dicha disposición.

En cambio, la norma general que establece el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva contiene un criterio seguro, sencillo y utilizable para la conexión de este tipo de prestaciones, a saber, el lugar donde quien las efectúe tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde el que realice la prestación de servicios. A la vista de los elementos antes mencionados, la referida disposición garantiza la tributación racional y homogénea de la prestación compleja considerada en su conjunto y evita los conflictos de competencia entre los Estados miembros.

Por consiguiente, la prestación compleja de que se trata se rige por el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.

Por último, falta examinar la excepción propuesta por el Gobierno francés contra el recurso, en cuanto que éste supera el ámbito de las prestaciones relacionadas con la eliminación de residuos.

A este respecto, de los autos se desprende que la Comisión formuló en términos generales las conclusiones del dictamen motivado que dirigió a las autoridades francesas y que utilizó la misma formulación en las pretensiones de su recurso. Sin embargo, procede señalar que, tanto en el procedimiento administrativo previo como en el recurso interpuesto ante el Tribunal de Justicia, toda la argumentación de la Comisión versa únicamente sobre las prestaciones relacionadas con la eliminación de residuos y que, por consiguiente, dicha Institución no ha invocado ningún elemento de hecho o de Derecho que pueda demostrar que las autoridades francesas han incumplido las obligaciones que les incumben en virtud de la Octava Directiva en supuestos distintos del de la eliminación de residuos.

En consecuencia, procede desestimar el recurso en todo lo demás.

4. FALLO

El Tribunal de Justicia decidió:

“1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver a los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto de la República Francesa, titulares de un contrato principal referido a una prestación compleja de servicios en materia de eliminación de residuos, el impuesto sobre el valor añadido que tuvieron que abonar al Estado francés cuando subcontrataron con un sujeto pasivo establecido en Francia parte de los trabajos estipulados en el mencionado contrato.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar en costas a la República Francesa.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 13 de enero de 2000

Proponía al Tribunal de Justicia que:

“1) Declare que Francia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en Francia cuando tales sujetos pasivos subcontratan con un sujeto pasivo establecido en Francia parte del trabajo estipulado en un contrato complejo de tratamiento de residuos.

2) Condene en costas a las República Francesa.”