

61993J0302

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 26 de septiembre de 1996. - Etienne Debouche contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. - Petición de decisión prejudicial: Gerechtshof 's-Gravenhage - Países Bajos. - IVA - Interpretación del apartado 2 y de la letra a) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, así como de la letra b) del artículo 3 y del párrafo primero del artículo 5 de la Directiva 79/1072/CEE - Devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. - Asunto C-302/93.

Recopilación de Jurisprudencia 1996 página I-04495

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

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 ° Abogado que goza de una exención en el Estado miembro en el que está establecido ° Devolución del Impuesto que haya gravado servicios prestados al interesado en un Estado miembro en el que no están exentos los servicios de los Abogados ° Improcedencia

[Directivas del Consejo 79/1072/CEE, art. 3, letra b), y 77/388/CEE, art. 28; ap. 3, letra b), y Anexo F]

Índice

La letra b) del artículo 3 de la 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, debe interpretarse en el sentido de que un Abogado que goza, en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del Anexo F de la Sexta Directiva, de una exención en el Estado miembro en el que está establecido no tiene por ello derecho a solicitar a la Administración competente de ese Estado miembro que le expida la certificación contemplada en dicha disposición y, por tanto, no tiene derecho a la devolución del Impuesto que haya gravado

servicios que le han sido prestados en un Estado miembro en el que no está establecido y en el que las prestaciones efectuadas por Abogados no quedan exentas. En efecto, tanto de la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva como del sistema establecido por la Sexta Directiva resulta que un sujeto pasivo que goza de una exención y que, por consiguiente, no tiene derecho a deducir el Impuesto soportado dentro del país, tampoco tiene derecho, con arreglo a la finalidad del sistema de las Directivas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a la devolución del Impuesto pagado en otro Estado miembro, ni, en consecuencia, a que se le expida una certificación en el sentido de dicha Disposición.

Partes

En el asunto C-302/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Etienne Debouche

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 y de la letra a) del apartado 3 del 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), así como de la letra b) del artículo 3 y del párrafo primero del artículo 5 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; G. Hirsch (Ponente) y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Tesauro;

Secretario: Sr. H.A. Ruehl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre del Sr. Debouche, por los Sres. S.T.M. Beelen y E.J. Janzen, asesores fiscales;

° en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. J.G. Lammers, Consejero Jurídico suplente del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

° en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes, Director de Serviços dos Assuntos Jurídicos de la Direção Geral das Comunidades Europeias, y A. Corrêa, Subdirector-Geral do Serviço de Administração do IVA, en calidad de Agentes;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, asistido por Me L. van den Berghe, Abogado de Bruselas; habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones del Sr. Debouche, representado por el Sr. E.J. Janzen; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.S. van den Oosterkamp, Consejero Jurídico adjunto del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. E. Roeder, Ministerialrat del Bundesministerium fuer Wirtschaft, y de la Comisión, representada por el Sr. E. Traversa, asistido por Me L. van den Berghe, expuestas en la vista de 23 de noviembre de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de febrero de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 19 de mayo de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de junio de 1993, el Gerechtshof te 's-Gravenhage planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 y de la letra a) del apartado 3 del 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"), así como de la letra b) del artículo 3 y del párrafo primero del artículo 5 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").

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Debouche y el Inspector de los Tributos en relación con el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA"), previsto por los artículos 17 y 33 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios), artículos que adaptaron el ordenamiento jurídico neerlandés a lo dispuesto en la Octava Directiva.

3 El Reino de Bélgica utiliza la posibilidad prevista por la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el Anexo F de la Sexta Directiva, de modo que deja exentas del IVA las prestaciones de servicios efectuadas por los Abogados. En cambio, esas mismas prestaciones están sometidas, en los Países Bajos, al Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

4 El Sr. Debouche, Abogado establecido en Bélgica, arrendó de una sociedad de leasing establecida en los Países Bajos, un automóvil que utilizó exclusivamente en Bélgica para sus actividades profesionales.

5 Ante la Administración neerlandesa el Sr. Debouche presentó una solicitud para obtener la devolución del IVA que se le había facturado sobre el precio del arrendamiento del automóvil por el período comprendido del 1 de enero al 31 de octubre de 1990.

6 Dicha solicitud iba acompañada de los originales de las facturas, así como de un certificado, expedido por las autoridades belgas, en el que se decía que el Sr. Debouche "[...] no está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en Bélgica, puesto que efectúa prestaciones de servicios que están exentas con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y al Anexo F de la Sexta Directiva [...]"

7 El artículo 2 de la Octava Directiva establece la norma siguiente:

"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 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 enunciadas en las letras a) y b) del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1."

El artículo 3 de la Octava Directiva prevé:

"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:

[...]

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. No obstante, cuando el servicio competente al que se refiere el párrafo primero del artículo 9, se halle ya en posesión de esta justificación, el sujeto pasivo no estará obligado a proporcionar una nueva durante un período de un año, a contar de la fecha de expedición de la primera certificación de la administración del Estado en que se halle establecido. Los Estados miembros no expedirán certificación a los sujetos pasivos que gocen de franquicia del impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 24 de la Directiva 77/388/CEE;

[...]"

El párrafo primero del artículo 5 de la Octava Directiva dispone lo siguiente:

"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."

8 El Inspector de los Tributos competente desestimó la reclamación del Sr. Debouche, que interpuso entonces un recurso ante el Gerechtshof te 's-Gravenhage. El demandante en el litigio principal mantiene, entre otras cosas, que es sujeto pasivo en el sentido de la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva y que, según el párrafo primero del artículo 5 de la misma Directiva, el derecho a la devolución está regulado por las normas de deducción del Estado miembro que debe efectuar la devolución, de modo que le son aplicables las disposiciones neerlandesas, según las cuales los Abogados tienen derecho a deducir el IVA soportado.

9 El órgano jurisdiccional remitente estimó en el punto 6.2 de su resolución de remisión, que la solución del presente litigio dependía de la interpretación de lo dispuesto en la letra b) del artículo 3 y en el párrafo primero del artículo 5 de la Octava Directiva, considerado en relación con lo dispuesto en el apartado 2 y en la letra a) del apartado 3 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

10 Por consiguiente, decidió suspender el procedimiento y pidió al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

"¿Cómo deben interpretarse las disposiciones, mutuamente relacionadas, de la Sexta y Octava Directivas, mencionadas más particularmente en el punto 6.2, para poder resolver sobre la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Volumen de Negocios que se ha detallado anteriormente?"

11 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide en esencia que se determine si la letra b) del artículo 3 y el párrafo primero del artículo 5 de la Octava Directiva, así como el apartado 2 y la letra a) del apartado 3 del artículo 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que un Abogado que disfruta, en el Estado miembro en el que está establecido, de una exención del IVA en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, considerado en relación con el Anexo F de la Sexta Directiva, tiene derecho al reembolso del IVA que haya gravado unos servicios que se le han prestado en otro Estado miembro en el que las prestaciones efectuadas por Abogados no están exentas.

12 A efectos de aportar una respuesta útil a la solución del litigio principal, procede recordar que, según la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva, para tener derecho a la devolución, el sujeto pasivo debe justificar, mediante certificación expedida por la Administración del Estado en el que está establecido que se halla sometido al IVA en dicho Estado.

13 Pues bien, consta que el Sr. Debouche no presentó tal certificación a las autoridades neerlandesas.

14 Debe señalarse, especialmente, que es correcto que un Estado miembro no expida una certificación, en el sentido de la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva a un Abogado que, dentro del país, efectúa prestaciones de servicios que están exentas, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 28, considerado en relación con el Anexo F de la Sexta Directiva, en el Estado miembro en el que está establecido.

15 En efecto, como especifica la última frase de la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva, un sujeto pasivo que goce de una exención y que, por consiguiente, no tenga derecho a una deducción del Impuesto soportado dentro del país, tampoco tiene derecho, con arreglo a la finalidad del sistema de las Directivas sobre el IVA, a la devolución del IVA pagado en otro Estado miembro.

16 Esta interpretación corresponde a la que ha dado el Tribunal de Justicia al artículo 17 de la Sexta Directiva. En efecto, a excepción de los casos previstos expresamente en dichas Directivas, cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado (véase, especialmente, la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 28).

17 Ahora bien, procede indicar que del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que un Abogado que goza de la exención prevista en la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el Anexo F de dicha Directiva, no tiene derecho a la deducción del impuesto soportado.

18 Debe señalarse también que la Octava Directiva no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Sexta Directiva. Según su tercer considerando, la Octava Directiva pretende más bien poner fin a las divergencias existentes entre las disposiciones entonces vigentes en los Estados miembros, las cuales originaban a veces desviaciones del tráfico comercial y distorsiones en la competencia. En virtud de su quinto considerando, la Octava Directiva no debe conducir "a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos".

19 Con todo, el Sr. Debouche invoca ese quinto considerando para obtener la devolución. No obstante, debe señalarse que, si así fuera, el Sr. Debouche se encontraría en una situación ventajosa con respecto a los Abogados neerlandeses que tienen derecho a la deducción del impuesto soportado, ya que éstos efectúan operaciones gravadas, mientras que el Sr. Debouche sólo efectúa operaciones exentas.

20 Procede, pues, responder a la cuestión prejudicial que la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Abogado que goza de una exención, en el Estado miembro en el que está establecido, en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del Anexo F de la Sexta Directiva, no tiene por ello derecho a solicitar a la Administración competente de ese Estado miembro que le expida la certificación contemplada en dicha disposición y, por tanto, no tiene derecho a la devolución del IVA que haya gravado servicios que le han sido prestados en un Estado miembro en el que no está establecido y en el que las prestaciones efectuadas por Abogados no quedan exentas.

Decisión sobre las costas

Costas

21 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, alemán y portugués, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Gerechtshof te 's-Gravenhage mediante resolución de 19 de mayo de 1993, declara:

La letra b) del artículo 3 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, debe interpretarse en el sentido de que un Abogado que goza de una exención, en el Estado miembro en el que está establecido, en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del Anexo F 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, no tiene por ello derecho a solicitar a la Administración competente de ese Estado miembro que le expida la certificación contemplada en dicha disposición y, por tanto, no tiene derecho a la devolución del IVA que haya gravado servicios que le han sido prestados en un Estado miembro en el que no está establecido y en el que las prestaciones efectuadas por Abogados no quedan exentas.