

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61997J0429 - ES

**Avis juridique important**

|

## 61997J0429

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 25 de enero de 2001. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa. - 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. - Asunto C-429/97.

*Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-00637*

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 - Prestaciones de servicios - Determinación del lugar de conexión a efectos fiscales - Prestación compleja en materia de eliminación de residuos - Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país - Denegación de reembolso en caso de subcontratación de parte de los trabajos estipulados en el contrato por los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, titulares de un contrato principal, a un sujeto pasivo establecido en el interior del país - Improcedencia*

*(Directivas del Consejo 77/388/CEE, art. 9, ap. 1, y 79/1072/CEE, art. 2)*

## Índice

*La sujeción, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, de una prestación compleja considerada en su conjunto, al apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, según el cual los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente, o al apartado 2, letra c), cuarto guión, de dicho artículo, según el cual el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto trabajos relacionados con cosas muebles corporales será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas, debe garantizar la tributación racional y homogénea de dicha prestación.*

*Así, cuando el titular del contrato principal, referido a una prestación compleja en materia de eliminación de residuos, tiene su sede o un establecimiento permanente en un Estado miembro, se considera que la prestación que realiza se sitúa en dicho Estado, aunque confíe a un subcontratista, sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro, la eliminación propiamente dicha de los residuos abonando el impuesto sobre el valor añadido correspondiente. Al reunir así los requisitos a los que 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-, supedita la devolución del impuesto sobre el valor añadido, el titular del contrato principal puede solicitar a continuación, basándose en el artículo 2 de la Octava Directiva, la devolución del impuesto sobre el valor añadido pagado en este otro Estado miembro.*

*Por consiguiente, un Estado miembro incumple las obligaciones que le incumben en virtud de dicha Directiva, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver a los sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, 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 cuando subcontrataron con un sujeto pasivo establecido en el interior del país parte de los trabajos estipulados en el mencionado contrato.*

*( véanse los apartados 40, 53 y 54 y el punto 1 del fallo )*

## **Partes**

*En el asunto C-429/97,*

*Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. E. Traversa, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,*

*parte demandante,*

*contra*

*República Francesa, representada inicialmente por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. G. Mignot, y posteriormente por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,*

*parte demandada,*

*que tiene por objeto 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 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 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,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),*

*integrado por los Sres. C. Gulmann, Presidente de Sala, V. Skouris (Ponente) y J.-P. Puissochet, Jueces;*

*Abogado General: Sr. N. Fennelly;*

*Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;*

*habiendo considerado el informe para la vista;*

*oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 18 de noviembre de 1999;*

*oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de enero de 2000;*

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## **Motivación de la sentencia**

*1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 18 de diciembre de 1997, la Comisión de las Comunidades interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), 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 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»), en particular de su artículo 2, al negarse a devolver el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») 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.*

*Marco jurídico*

*Normativa comunitaria*

*La Octava Directiva*

*2 Con arreglo a su considerando segundo, la Octava Directiva pretende evitar que un sujeto pasivo establecido en el interior de un Estado miembro soporte definitivamente el impuesto que se le haya liquidado en otro Estado miembro, por entregas de bienes o prestaciones de servicios, hallándose por tanto sometido a una doble imposición.*

*3 El artículo 1 de la Octava Directiva precisa:*

*«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva*

*77/388/CEE que durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 de la presente Directiva, no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país [...]*»

*4 El artículo 2 de la Octava Directiva establece:*

*«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 apartado 3 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.»*

*La Sexta Directiva*

*5 El artículo 9, apartado 1, 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»), establece:*

*«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»*

*6 A tenor del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva:*

*«[...]*

*c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto:*

*- [...]*

*- [...]*

*- [...]*

*- trabajos relacionados con cosas muebles corporales;*

*será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas».*

*Normativa nacional*

*7 El artículo 259-A-4º del Code Général des Impôts adaptó el Derecho francés al artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva. En su versión aplicable al caso de autos, dicha disposición establece:*

«No obstante lo dispuesto en el artículo 259, se considerará que Francia es el lugar de las siguientes prestaciones:

[...]

4º Las prestaciones mencionadas a continuación que se realicen materialmente en Francia:

[...]

trabajos y peritajes relacionados con cosas muebles corporales».

8 De los autos se desprende que el servicio de legislación tributaria de la administración fiscal francesa dirigió a todos los servicios de la administración francesa encargados de aplicar el IVA una circular referida al régimen aplicable en Francia a las operaciones de eliminación de residuos y a las prestaciones de servicios de transporte relacionadas con su importación. La circular señala en particular que «la operación de eliminación de residuos se rige por el artículo 259-A-4º del Code Général des Impôts, que adaptó el Derecho francés al artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva [... y] está sujeta al IVA en Francia cuando se realice allí materialmente. Dichas disposiciones se aplican a la operación realizada por el operador de las instalaciones que efectúe él mismo los trabajos. Se aplican también al servicio que presta la empresa titular del contrato de eliminación de residuos a sus clientes, ya que dicha empresa les factura el importe global de la operación, cuyo elemento esencial es el precio que a su vez le cobra el operador de las instalaciones. La circunstancia de que la empresa titular del contrato no efectúe ella misma las operaciones materiales de eliminación sino que las confíe a otra empresa no influye en las mencionadas disposiciones [...]».

Hechos y procedimiento administrativo previo

9 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.

10 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.

11 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.

12 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.

13 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.*

*14 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.*

*15 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.*

*16 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 contrato 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.*

*17 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 y precisaron que las distintas operaciones efectuadas por la empresa extranjera constituyen una operación única de eliminación de residuos que sólo se realiza al final del tratamiento de los mismos, que la autonomía del contrato celebrado entre la empresa extranjera y su subcontratista francés no altera la naturaleza de la prestación y que no se produce ningún «remanente» de impuesto por cuanto que la empresa extranjera puede recuperar mediante deducción el impuesto soportado.*

*18 El 10 de abril de 1996, la Comisión remitió a la República Francesa un dictamen motivado en el que mantenía su postura contraria a la interpretación que da dicho Estado miembro al artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva e instaba a éste a adoptar las medidas necesarias para atenerse al referido dictamen dentro de un plazo de dos meses a contar desde su notificación.*

*19 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.*

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

#### *Sobre la admisibilidad*

*21 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.*

*22 En primer lugar, al tener por objeto prestaciones distintas de las relacionadas con la eliminación de residuos, el recurso es inadmisibile por no basarse en ninguna imputación precisa en contra de la República Francesa. En efecto, la demanda no expone en ningún lugar los elementos de hecho y de Derecho en los que se basa para afirmar la existencia de un*

*incumplimiento general, por parte de dicho Estado miembro, de las obligaciones que le incumben en virtud de la Octava Directiva, en supuestos distintos del de las prestaciones relacionadas con la eliminación de residuos.*

*23 En segundo lugar, dicha parte del recurso es igualmente inadmisibles porque, al no indicar en ningún momento durante el procedimiento administrativo previo la disposición de Derecho interno o la práctica administrativa que impugna para afirmar la existencia de un incumplimiento general, la Comisión no se atuvo a la finalidad de dicho procedimiento administrativo previo que, según reiterada jurisprudencia, es dar al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y, por otra, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión.*

*24 La Comisión solicita que se declare la admisibilidad del recurso al afirmar, por una parte, que la interpretación de las autoridades francesas, como se aplica a las operaciones de eliminación de residuos, afecta a la cuestión general y de principio de la aplicación del artículo 9 de la Sexta Directiva en el marco de operaciones complejas, cuando un subcontratista establecido en un Estado miembro distinto que el titular del contrato principal efectúa parte de la operación por cuenta de éste en el territorio francés. Por otra parte, en opinión de la Comisión no se conculcaron los derechos de defensa del Gobierno francés, pues durante el procedimiento ni se ampliaron ni se modificaron las imputaciones.*

*25 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.*

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

*Sobre el fondo*

*27 La Comisión reprocha a la República Francesa el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de la Octava Directiva, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país el IVA que pagaron en Francia cuando subcontrataron parte de su trabajo con un sujeto pasivo establecido en dicho Estado miembro.*

*28 Con arreglo a los artículos 1 y 2 de la Octava Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro si no tiene en dicho Estado ni su sede ni un establecimiento permanente y si no ha efectuado allí ninguna entrega de bienes o prestación de servicios.*

*29 Con el fin de determinar más concretamente si una prestación de servicios tiene lugar en un Estado miembro, procede referirse al artículo 9 de la Sexta Directiva.*

*30 A tenor del apartado 1 de dicha disposición, los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente.*

31 El apartado 2 del mismo artículo contiene una serie de reglas específicas para determinadas categorías de prestaciones. Así, dicha disposición indica en su letra c), guión cuarto, que el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto trabajos relacionados con cosas muebles corporales será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas.

32 En el caso de autos, las partes discrepan en cuanto al lugar con el que ha de conectarse una prestación de servicios compleja que incluya varias operaciones relacionadas con los residuos - como su recogida, clasificación, transporte, almacenaje, tratamiento, reciclado, eliminación propiamente dicha, etc.- cuando la empresa titular del contrato correspondiente esté establecida en un Estado miembro distinto de la República Francesa, en el que se realicen en particular algunas de las mencionadas operaciones, mientras que la eliminación propiamente dicha de los residuos la efectúe en parte en Francia una empresa subcontratista. Las partes están de acuerdo en que los servicios prestados por esta empresa deben estar sujetos al IVA francés. La cuestión que se plantea es determinar el lugar de la prestación compleja considerada en su conjunto.

33 Según la Comisión, habida cuenta de que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva no establece ninguna conexión específica para tal prestación compleja de servicios, el lugar de dicha prestación debe ser el que prevé el apartado 1 de la referida disposición, es decir, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica del titular del contrato.

34 La Comisión afirma al respecto que dicha prestación compleja comprende una serie de operaciones diferentes y sucesivas, sólo algunas de las cuales consisten en «trabajos relacionados con cosas muebles corporales», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva, operaciones todas ellas que forman parte por igual del proceso de eliminación de residuos. Cuando el titular de un contrato de eliminación de residuos se compromete con sus clientes a eliminar los residuos de éstos, el contrato de que se trata se aplica al conjunto de dichas operaciones. El hecho de que el titular del contrato principal recurra a continuación a un subcontratista de otro Estado miembro para efectuar parte de las operaciones que consisten en eliminar definitivamente los residuos que quedan después de efectuar las operaciones anteriores - como su recogida, clasificación, tratamiento y reciclado- no alcanza a modificar las normas que establece el artículo 9 de la Sexta Directiva relativas al lugar donde se sitúa una prestación de servicios.

35 En particular, añade la Comisión, no cabe privilegiar, como hace la República Francesa, a una de las operaciones del proceso que tiene lugar en un Estado miembro que no es el del titular del contrato principal, basándose en que dicha operación, la eliminación propiamente dicha de los residuos, es determinante para el cliente, o incluso para la consecución del objetivo que persigue la prestación compleja.

36 Por el contrario, el Gobierno francés alega que la prestación que efectúa el titular del contrato para su cliente se le factura a éste de manera global y fija y que constituye, en realidad, una unidad que se considera como una prestación única y global de «gestión de residuos». A este respecto, se refiere en particular a la definición del concepto de «gestión de residuos», que figura en el artículo 1, letra d), de la Directiva 75/442/CEE del Consejo, de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos (DO L 194, p. 39; EE 15/01, p. 129), en su versión modificada por la Directiva 91/156/CEE del Consejo, de 18 de marzo de 1991 (DO L 78, p. 32), según la cual se entiende por gestión «la recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la vigilancia de estas operaciones, así como la vigilancia de los lugares de descarga después de su cierre».

37 El Gobierno francés afirma además que, con arreglo a la jurisprudencia (véanse los asuntos «prestaciones de publicidad», en particular la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia, C-68/92, Rec. p. I-5881, apartados 18 y 19), la calificación de dicha prestación debe apreciarse en función de la finalidad que persigue, es decir, en el caso de autos, la

*eliminación o la valorización de los residuos producidos por el cliente, que constituyen trabajos relacionados con cosas muebles corporales. Por consiguiente, la prestación de que se trata debe calificarse de «prestación] de servicios que [tiene] por objeto trabajos relacionados con cosas muebles corporales», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva, y debe por tanto gravarse en el lugar donde se realice materialmente la eliminación.*

*38 La conclusión sobre la calificación de la prestación no sería diferente aunque, como sugiere la Comisión, se tuvieran en cuenta las distintas operaciones que se efectúan en el marco de dicha prestación. En efecto, añade el Gobierno francés, todas las referidas operaciones son trabajos relacionados con cosas muebles corporales.*

*39 Por consiguiente, aunque la República Francesa no grava sistemáticamente el conjunto de la prestación que asume el titular del contrato principal, el servicio que le presta a su cliente debe considerarse efectuado en Francia puesto que la eliminación propiamente dicha de los residuos se lleva a cabo allí, lo cual excluye la aplicación de, al menos, uno de los requisitos establecidos en el artículo 1 de la Octava Directiva y, por esa misma razón, la devolución del IVA pagado en Francia. El Gobierno francés concluye que el hecho de que el titular del contrato principal confíe la ejecución material de éste a un subcontratista no puede dar lugar a modificación alguna en cuanto a la determinación del lugar de la prestación de servicios efectuada por el titular del contrato principal.*

*40 Es preciso declarar, por un lado, que tratándose, como en el caso de autos, de la calificación, a los efectos del IVA, de una prestación compleja considerada en su conjunto, su sujeción al apartado 1 o al apartado 2, letra c), cuarto guión, del artículo 9 de la Sexta Directiva debe garantizar la tributación racional y homogénea de dicha prestación.*

*41 Procede afirmar, por otro lado, 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 (véase la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartados 20 y 21).*

*42 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.*

*43 Así, de los autos se desprende que dicha prestación la realizan empresas que se obligan a recoger, clasificar, transportar y eliminar residuos y basuras domésticas en virtud de contratos celebrados con entidades locales, empresas industriales y organismos tanto públicos como privados. En dichos contratos se estipula, en particular, que las empresas prestadoras tendrán que establecer un plan de recogida, seleccionar los puntos de recogida, organizar el transporte de los residuos, almacenarlos, organizar las operaciones de clasificación, elegir los métodos de eliminación de los residuos clasificados, transportar los diferentes tipos de residuos hacia los distintos lugares de eliminación, destruir parte de los mismos, valorizar algunos de los referidos residuos y, en su caso, recurrir a otras empresas, especializadas en particular en la eliminación de determinados tipos de residuos.*

44 De los autos se desprende también que, al igual que sus clientes, las empresas titulares de dichos contratos están establecidas en un Estado miembro distinto de la República Francesa. Además, salvo la eliminación de determinados tipos de residuos, que se confía a empresas subcontratistas especializadas establecidas en Francia, todas las operaciones antes mencionadas que forman parte de la prestación compleja se efectúan en el primer Estado miembro. En este mismo Estado, las empresas titulares de los contratos principales organizan los medios de que disponen y aplican sus conocimientos con el fin de llevar a buen término sus contratos.

45 Por otra parte, las empresas titulares de los contratos principales facturan a sus clientes el precio que corresponde al conjunto de su prestación compleja, incluida la parte que subcontrataron con una empresa francesa. Dicho precio incluye el IVA que tuvieron que abonar por el conjunto de su prestación.

46 Teniendo en cuenta dichos elementos, 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.

47 Por esta misma razón, la aplicación de dicho criterio de conexión puede crear conflictos de competencias en los Estados miembros, lo cual es contrario a los objetivos del artículo 9 de la Sexta Directiva, incluidos por tanto los de su apartado 2, letra c), cuarto guión.

48 De lo antedicho se deduce que la referida prestación no puede regirse por el artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto 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.

49 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 mencionados en los apartados 43 a 45 de la presente sentencia, 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.

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

51 El Gobierno francés objeta que, en ciertos supuestos, semejante interpretación puede dar lugar a la inexistencia de tributación. Así, cuando el titular del contrato principal esté establecido fuera de la Comunidad, el servicio que resulta de dicho contrato no podrá ser objeto de tributación alguna en la Comunidad, aunque la prestación la realice materialmente allí un subcontratista y allí se consuma efectivamente el servicio, es decir, aunque los residuos se eliminen o valoricen efectivamente en la Comunidad.

*52 La argumentación del Gobierno francés no puede desvirtuar la conclusión a que se ha llegado en el apartado 50 de la presente sentencia. En efecto, el supuesto que contempla el Gobierno francés se refiere a una eventualidad derivada de los propios límites del ámbito territorial de aplicación del régimen comunitario en materia de IVA y, por esta razón, no puede afectar a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva.*

*53 De lo antedicho se deduce que, cuando el titular del contrato principal, referido a una prestación compleja en materia de eliminación de residuos, tiene su sede o un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto de la República Francesa, se considera que la prestación que realiza se sitúa en el primer Estado, aunque confíe a un subcontratista, sujeto pasivo en Francia a efectos del IVA, la eliminación propiamente dicha de los residuos abonando el IVA correspondiente. Al reunir así los requisitos a los que la Octava Directiva supedita la devolución del IVA, el titular del contrato principal puede solicitar a continuación, con base en el artículo 2 de la Octava Directiva, la devolución del IVA pagado en Francia.*

*54 Por consiguiente, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Octava Directiva, 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 IVA 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.*

*55 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.*

*56 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.*

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

## **Decisión sobre las costas**

### *Costas*

*58 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. La Comisión ha pedido que se condene en costas a la República Francesa. Por haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.*

## **Parte dispositiva**

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)*

*decide:*

*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.*