

Downloaded via the EU tax law app / web

**Asunto C-433/08**

**Yaesu Europe BV**

**contra**

**Bundeszentralamt für Steuern**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Octava Directiva IVA — Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país — Anexo A — Solicitud de devolución — Concepto de “firma” de dicha solicitud — Normativa nacional que exige la firma original manuscrita del sujeto pasivo o de su representante legal, con exclusión de la de un mandatario»

Sumario de la sentencia

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

*(Directiva 79/1072/CEE del Consejo, anexo A)*

El concepto de «firma» de la solicitud de devolución del IVA utilizado en el modelo que figura como anexo A de la Directiva 79/1072, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, constituye un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme en el sentido de que no es imprescindible que dicha solicitud de devolución sea firmada por el propio sujeto pasivo, sino que es suficiente a estos efectos la firma de un mandatario.

(véanse el apartado 29 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 3 de diciembre de 2009 (\*)

«Octava Directiva IVA – Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Anexo A – Solicitud de devolución – Concepto de “firma” de dicha solicitud – Normativa nacional que exige la firma original manuscrita del sujeto pasivo o de su representante legal, con exclusión de la de un mandatario»

En el asunto C-433/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 13 de agosto de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de octubre de 2008, en el procedimiento entre

**Yaesu Europe BV**

y

**Bundeszentralamt für Steuern,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. R. Silva de Lapuerta, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis (Ponente) y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de septiembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Yaesu Europe BV, por el Sr. B. Burgmaier, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del anexo A 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 petición se presentó en el marco de un litigio entre Yaesu Europe BV (en lo sucesivo, «Yaesu Europe»), sociedad con domicilio social en los Países Bajos, y la Bundeszentralamt für Steuern (Administración tributaria federal central; en lo sucesivo «Bundeszentralamt»), relativo a la

desestimación por ésta de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que Yaesu Europe había abonado en Alemania.

## **Marco jurídico**

### *Derecho comunitario*

3 Los considerandos tercero a quinto de la Octava Directiva tienen el siguiente tenor:

«Considerando que conviene poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros, y que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia;

Considerando que la introducción de una normativa comunitaria de esta materia constituye un progreso hacia la liberación efectiva de la circulación de personas, bienes y servicios, contribuyendo así a completar el proceso de integración económica;

Considerando que tal normativa no debe concluir a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cual sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos».

4 El artículo 3, letra a), de la Octava Directiva establece:

«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:

a) presentar, ante el Servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, una solicitud ajustada al modelo que figura en el Anexo A, a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación. Los Estados miembros pondrán a disposición de los solicitantes una nota explicativa, en la que figurarán necesariamente los elementos de información mínimos recogidos en el Anexo C».

5 Con arreglo al artículo 6 de la Octava Directiva:

«Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos definidos en el artículo 2, además de las obligaciones enunciadas en los artículos 3 y 4, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución.»

6 El modelo de solicitud de devolución del IVA incluido como anexo A en la Octava Directiva prevé, en su última línea, además de la mención del lugar y fecha en que se haya formalizado la solicitud, una «firma» sin ninguna otra indicación.

### *Normativa nacional*

7 El artículo 18, apartado 9, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), tenía el siguiente tenor:

«[...] La solicitud de devolución deberá presentarse en el plazo de seis meses desde el final del año natural en el que haya nacido el derecho a la devolución. El empresario ha de determinar él mismo el importe de la devolución y justificar el importe del impuesto soportado mediante la presentación de facturas y documentos de importación originales. La solicitud de devolución

deberá llevar la firma original manuscrita del empresario. [...]»

8 El artículo 79, apartado 1, de la Ley general tributaria (Abgabenordnung; en lo sucesivo, «AO»), rubricado «Capacidad de obrar», dispone en su punto 3, entre otras cosas, que las personas jurídicas, las asociaciones y las masas patrimoniales tendrán capacidad para llevar a cabo actos de procedimiento a través de sus representantes legales o de mandatarios especiales.

9 El artículo 150, apartado 3, de la AO, que regula la forma y el contenido de la declaración tributaria, establece:

«En el supuesto de que la legislación tributaria ordenare que la declaración tributaria deberá llevar la firma original manuscrita del sujeto pasivo, la firma por un mandatario únicamente será admisible cuando el sujeto pasivo no pudiese firmar debido a su estado físico o mental o por ausencia prolongada. Podrá exigírsele posteriormente su firma original manuscrita si desapareciere la causa de impedimento.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

10 El 30 de junio de 2006, Yaesu Europe solicitó la devolución del IVA soportado en Alemania durante el período comprendido entre enero y diciembre de 2005. La solicitud se presentó utilizando el impreso oficial previsto por dicho Estado miembro a estos efectos, cuya casilla 9 requiere la «firma original manuscrita y [el] sello de la empresa».

11 En un escrito anexo a dicha solicitud, los abogados de Yaesu Europe, que tienen domicilio en Alemania y figuran en el citado impreso como representantes de la sociedad a efectos de notificaciones, señalaron que habían firmado la solicitud en nombre de su cliente. En este sentido, el escrito iba acompañado por un «poder para el procedimiento de devolución del impuesto soportado», otorgado por el representante legal de la demandante en el litigio principal, mediante el cual se autorizaba a estos abogados a representar jurídicamente a la sociedad en todos los procedimientos de devolución del IVA.

12 Mediante resolución de 1 de septiembre de 2006, la Bundeszentralamt denegó la solicitud de devolución presentada por Yaesu Europe, por el motivo de que, en contra de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 9, de la UStG, no llevaba la firma original manuscrita del sujeto pasivo.

13 Después de presentar una reclamación que no prosperó, Yaesu Europe interpuso un recurso ante el Finanzgericht. Éste confirmó la postura de la Bundeszentralamt, declarando que el artículo 18, apartado 9, de la UStG no es contrario a los artículos 3 y 6 de la Octava Directiva y que la «firma» prevista en el modelo del anexo A de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que se trata necesariamente de la firma del propio sujeto pasivo, habida cuenta, en todo caso, de que el artículo 249 CE, párrafo tercero, confiere al legislador alemán autonomía de ejecución a este respecto.

14 Yaesu Europe interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, en el que alega, en sustancia, que el Finanzgericht interpretó erróneamente el concepto de «firma» que figura en el modelo incluido en la Octava Directiva como anexo A, remitiéndose al ejemplo de algunos Estados miembros que permiten expresamente la firma de la solicitud de devolución por un mandatario. Asimismo, considera que esta cuestión debe ser interpretada de modo uniforme en la Comunidad Europea.

15 El Bundesfinanzhof, tras señalar que no resultan aplicables al caso de autos los artículos 79, apartado 1, punto 3, y 150, apartado 3, de la AO y que alberga dudas sobre la compatibilidad del artículo 18, apartado 9, de la UStG con el Derecho comunitario, decidió suspender el

procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) El concepto de “firma” utilizado en el modelo establecido en el anexo A de la [Octava Directiva] para la presentación de una solicitud de devolución del [IVA] con arreglo al artículo 3, letra a), de dicha Directiva, ¿es un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Debe entenderse el concepto de “firma” en el sentido de que es imprescindible que la solicitud de devolución sea firmada personalmente por el sujeto pasivo o, en el caso de una persona jurídica, por su representante legal, o bien es suficiente la firma de un mandatario (por ejemplo, un representante fiscal o un empleado del sujeto pasivo)?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

16 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el concepto de «firma» de la solicitud de devolución del IVA utilizado en el modelo que figura como anexo A de la Octava Directiva constituye un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme y, en su caso, si debe entenderse dicho concepto en el sentido de que es imprescindible que dicha solicitud de devolución sea firmada por el propio sujeto pasivo o si es suficiente la firma de un mandatario.

17 En este sentido, procede señalar de entrada que la Octava Directiva no incluye una definición del concepto de «firma» ni realiza una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y alcance de dicho concepto.

18 Ahora bien, según jurisprudencia reiterada, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance debe ser objeto normalmente de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar (véanse, entre otras, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, apartado 43, y de 16 de julio de 2009, Infopaq International, C-5/08, Rec. p. I-0000, apartado 27).

19 En el caso de la Octava Directiva, estas exigencias se imponen de manera especial, habida cuenta tanto de su título como del tenor de sus considerandos tercero y quinto.

20 En efecto, como se desprende de sus considerandos tercero y quinto, dicha Directiva pretende armonizar las distintas modalidades de devolución del IVA abonado en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, poniendo fin a las divergencias entre las disposiciones vigentes a la sazón en los Estados miembros y tratando de evitar que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente según cuál sea el Estado miembro en que se hayan establecido.

21 El objetivo de la Octava Directiva es por tanto armonizar las modalidades del derecho a la devolución del IVA derivado del artículo 17, apartado 3, 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) (véanse, en particular, las sentencias de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, apartado 20, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken,

C?35/05, Rec. p. I?2425, apartado 26).

22 Para ello, la Octava Directiva incluye expresamente, en su anexo A, un modelo preestablecido de solicitud de devolución del IVA que busca precisamente armonizar las diferentes modalidades del procedimiento de solicitud en el supuesto de que el impuesto se abone en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Sin embargo, no se puede cumplir este objetivo de armonización si los conceptos a los que se refiere el citado modelo no tienen el mismo significado en todos los Estados miembros.

23 De lo anterior se deriva que el concepto de «firma» que figura en el modelo del anexo A de la Octava Directiva es un concepto de Derecho comunitario cuyo sentido y alcance deben ser idénticos en la totalidad de los Estados miembros. Por consiguiente, corresponde al Tribunal de Justicia realizar una interpretación autónoma y uniforme de dicho concepto en el ordenamiento jurídico comunitario.

24 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho comunitario, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de noviembre de 1983, Merck, 292/82, Rec. p. 3781, apartado 12; de 1 de marzo de 2007, Schouten, C?34/05, Rec. p. I?1687, apartado 25, y de 12 de febrero de 2009, Klarenberg, C?466/07, Rec. p. I?0000, apartado 37).

25 Procede señalar, en primer lugar, que el propio tenor del anexo A de la Octava Directiva no contiene ninguna indicación relativa al concepto de «firma» que en él se menciona. Dicho anexo se limita a exigir simplemente una «firma», sin precisar en modo alguno que ésta deba cumplir requisitos concretos, como por ejemplo que haya de tratarse de la firma del propio sujeto pasivo, contrariamente a lo que sucede en el caso de otros conceptos mencionados en el mismo anexo, como el nombre o la naturaleza de la actividad, que van acompañados expresamente de los términos «del solicitante».

26 Seguidamente, como se desprende del artículo 3, letra a), de la Octava Directiva, el sujeto pasivo deberá presentar una solicitud de devolución del IVA ajustada al modelo que figura en el anexo A. El artículo 6 de la misma Directiva establece, por su parte, que los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos, además de las obligaciones enunciadas en los artículos 3 y 4, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución. De lo anterior se deduce que, en relación con el concepto de «firma» que figura en dicho modelo, el citado artículo 6 se opone a que el sujeto pasivo tenga que cumplir cualquier otra obligación distinta de las que prescribe el modelo, como por ejemplo que haya de tratarse de la firma original manuscrita del sujeto pasivo.

27 Finalmente, esta interpretación contextual se corrobora por el objetivo de armonización de la Octava Directiva, tal y como se desprende de los apartados 19 a 22 de la presente sentencia. En efecto, el objetivo de la Directiva al recoger expresamente en su anexo A un modelo preestablecido de solicitud de devolución del IVA sólo se puede alcanzar si los conceptos que figuran en dicho modelo tienen un significado y alcance idénticos en todos los Estados miembros y no van más allá de los requisitos establecidos en el modelo. Consentir que un Estado miembro pueda imponer al sujeto pasivo cualquier otro requisito distinto de los que prescribe el citado modelo, como su firma original manuscrita, supondría implantar una formalidad incompatible con dicho objetivo.

28 Por otro lado, debe señalarse que, si bien la Octava Directiva no contempla expresamente la posibilidad de nombrar un mandatario, como sí hace la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las

legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40), tampoco la excluye, de modo que una solicitud de devolución del IVA que se adecue al modelo que figura en la Octava Directiva como anexo A puede llevar la firma de un mandatario.

29 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a las cuestiones planteadas que el concepto de «firma» de la solicitud de devolución del IVA utilizado en el modelo que figura como anexo A de la Octava Directiva constituye un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme en el sentido de que no es imprescindible que dicha solicitud de devolución sea firmada por el propio sujeto pasivo, sino que es suficiente a estos efectos la firma de un mandatario.

### **Costas**

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

**El concepto de «firma» de la solicitud de devolución del IVA utilizado en el modelo que figura como anexo A 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, constituye un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme en el sentido de que no es imprescindible que dicha solicitud de devolución sea firmada por el propio sujeto pasivo, sino que es suficiente a estos efectos la firma de un mandatario.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.