

Asunto C-421/10

Finanzamt Deggendorf

contra

Markus Stoppelkamp, que actúa en calidad de administrador concursal del patrimonio de Harald Raab

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«IVA — Sexta Directiva — Artículo 21, apartado 1, letra b) — Determinación del lugar de conexión a efectos fiscales — Servicios efectuados por un prestador que reside en el mismo país que el destinatario pero que tiene establecida su sede de actividad económica en otro país — Concepto de “sujeto pasivo establecido en el extranjero”»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deudores del impuesto

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 21, ap. 1, letra b)]

El artículo 21, apartado 1, letra b), 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, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que, para que sea considerado un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, basta con que el sujeto pasivo de que se trate haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país.

En particular, en una situación que se caracteriza, por una parte, por el hecho de que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo es conocida y se encuentra fuera del país del destinatario de los servicios y, por otra parte, por la circunstancia de que no se cuestiona que se trate de la sede efectiva y real y no de una sede o de una implantación ficticias, no puede tomarse en consideración un eventual domicilio particular del sujeto pasivo en el interior de dicho país.

La presunción de que un servicio es prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país cuando la sede de la actividad económica de dicho sujeto pasivo esté fuera de ese país, independientemente de dónde se encuentre su domicilio particular, permite evitar que el destinatario de la prestación establecido en un país, que tiene conocimiento de que el prestador tiene la sede de su actividad económica fuera de dicho país, deba hacer indagaciones acerca del domicilio particular del referido prestador, y contribuye, por tanto, a garantizar una recaudación fiable y correcta del impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 28, 34 a 36 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 6 de octubre de 2011 (*)

«IVA – Sexta Directiva – Artículo 21, apartado 1, letra b) – Determinación del lugar de conexión a efectos fiscales – Servicios efectuados por un prestador que reside en el mismo país que el destinatario pero que tiene establecida su sede de actividad económica en otro país – Concepto de “sujeto pasivo establecido en el extranjero”»

En el asunto C-421/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 30 de junio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de agosto de 2010, en el procedimiento entre

Finanzamt Deggendorf

y

Markus Stoppelkamp, que actúa en calidad de administrador concursal del patrimonio de Harald Raab,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J. J. Kasel (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. C. Blaschke y T. Henze, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. F. Dedousi e I. Pouli y el Sr. I. Bakopoulos, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

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 tiene por objeto la interpretación del artículo 21, apartado 1, letra b), 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 su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Stoppelkamp, en su condición de administrador concursal del patrimonio del Sr. Raab, y el Finanzamt Deggendorf (en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), por las prestaciones de servicios realizadas por el Sr. Raab.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

4 El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«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.»

5 El artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, establece:

«Sin embargo,

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

– las prestaciones consistentes en cesiones de personal;

[...]».

6 El artículo 21 de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b) y c).

Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán establecer, en las condiciones que fijen, que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios;

b) los sujetos pasivos destinatarios de servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 o, cuando estén identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país, los destinatarios de los servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país;

[...]»

7 El artículo 1 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 311, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»), establece:

«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, con excepción:

a) de las prestaciones de transporte, y de las prestaciones de servicios accesorios a estas prestaciones de transporte, exentas en virtud de lo dispuesto en la letra i) del apartado 1 del artículo 14, del artículo 15, o de las letras B, C y D del apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 77/388/CEE;

b) de las prestaciones de servicios en los casos en que el impuesto sea debido únicamente por el destinatario del servicio, de conformidad con lo establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE.»

Normativa nacional

8 El artículo 1, apartado 1, punto 1, frase primera, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 1999 I, p. 386), en la versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), dispone que estarán sujetas al IVA «las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el marco de su empresa».

9 El artículo 3 *bis* de la UStG dispone:

«1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el lugar en que el empresario ejerza su actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 3 *ter* y 3 *septies*. Si dicha prestación de servicios se efectúa desde un establecimiento permanente, se considerará que éste es el lugar de realización de la misma.

[...]

3. Si el destinatario de una de las demás prestaciones mencionadas en el apartado 4 es una empresa, se entenderá realizada la prestación, como excepción al apartado 1, en el lugar donde dicho destinatario ejerza su actividad. No obstante, si las demás prestaciones son realizadas para el establecimiento permanente de un empresario será determinante el lugar del establecimiento permanente. Cuando el destinatario de alguna de las demás prestaciones mencionadas en el apartado 4 no sea empresario y tenga su domicilio o sede en territorio de un tercer país, las demás prestaciones se considerarán realizadas en su domicilio o sede. [...]

4. A efectos del apartado 3, se entenderá por “otras prestaciones”:

[...]

7) las prestaciones consistentes en cesiones de personal;

[...]».

10 El artículo 13 *ter*, apartado 4, de la UStG dispone:

«Una empresa establecida en el extranjero es una empresa que no tiene su domicilio, sede o dirección o un establecimiento secundario en territorio alemán, en la isla de Helgoland o en uno de los territorios mencionados en el artículo 1, apartado 3. El momento determinante es aquel en el que se realiza la prestación. En caso de duda acerca de si el empresario cumple estos requisitos, el destinatario de la prestación no será deudor del impuesto si el empresario le demuestra, mediante un certificado del Finanzamt competente para la liquidación de sus operaciones, con arreglo a las normas tributarias, que no es empresario a efectos de la primera frase.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

11 En el año 2002, el Sr. Raab transfirió la sede de su actividad económica de Alemania a Austria. Así, declaró en dos localidades de Austria, que ejercía una actividad profesional descrita como «Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst» (servicio de traslados, de administración y de transporte). Su actividad económica consistía en poner sus propios empleados a disposición de empresas domiciliadas en la región de Baja Baviera (Alemania) para servicios de transporte en el territorio alemán.

12 Asimismo, el 1 de julio de 2002, el Sr. Raab trasladó su domicilio particular de Alemania a Austria. Sin embargo, según las comprobaciones efectuadas por las autoridades aduaneras competentes, tras su cambio oficial de domicilio, el Sr. Raab siguió pasando frecuentes períodos de tiempo en Alemania.

13 La administración tributaria austriaca asignó al Sr. Raab un número de identificación a efectos del IVA. Este facturó sus prestaciones a las empresas transportistas alemanas sin IVA con la mención «con arreglo al artículo 13 *ter* de la UStG, el destinatario de la prestación está

obligado al pago del IVA».

14 El Finanzamt consideró que no se daban los requisitos para la utilización del mecanismo de autoliquidación por el destinatario de la prestación con arreglo al artículo 13 *ter*, apartado 1, primera frase, número 1, de la UStG, en relación con el apartado 4 del mismo artículo, Según el Finanzamt, el Sr. Raab no era un sujeto pasivo establecido en el extranjero, pues en el año controvertido tuvo su domicilio particular en territorio alemán. Por tanto, el Finanzamt emitió una liquidación del IVA dirigida al Sr. Raab.

15 Este último interpuso un recurso contra dicha liquidación. El órgano jurisdiccional de primera instancia estimó el recurso basándose en que en 2002 la sede de la actividad económica del Sr. Raab se encontraba en Austria. Declaró que, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el artículo 13 *ter* de la UStG debe interpretarse en el sentido de que en cuanto al establecimiento del sujeto pasivo en el extranjero ha de atenderse únicamente a la sede empresarial. De este modo, cuando, como en el caso controvertido, existe tal sede, es irrelevante que además exista un domicilio particular en el territorio del propio país.

16 El Finanzamt motiva su recurso de casación, interpuesto ante el Bundesfinanzhof, alegando que el órgano jurisdiccional de primera instancia infringió el artículo 13 *ter*, apartado 4, del UStG, del que, a su juicio, se desprende claramente que no puede considerarse que un empresario esté establecido en el extranjero si tiene su domicilio en el interior del país.

17 El Bundesfinanzhof alberga dudas por lo que atañe a la conformidad de la normativa alemana con el Derecho de la Unión debido a que, según dicha normativa, el criterio de que se trate de una «empresa establecida en el extranjero», previsto como requisito de aplicación del mecanismo de autoliquidación, no se cumple si el empresario tiene la sede de su actividad económica en el exterior del país, pero su domicilio particular está situado en el interior del país. Ahora bien, a su entender, con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, para que el IVA sea adeudado por los sujetos pasivos destinatarios de servicios, basta que los servicios sean prestados por un «im Ausland ansässigen Steupflichtigen» (sujeto pasivo no establecido en el interior del país). Sin embargo, según el Bundesfinanzhof, ese concepto no se define ni en el artículo 21 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de esa misma Directiva.

18 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Es suficiente para ser un “sujeto pasivo no establecido en el interior del país” en el sentido del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva [...], que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo esté en el extranjero, o debe exigirse como requisito adicional que no tenga su domicilio particular en el interior del país?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Con carácter preliminar, es preciso señalar que de la lectura conjunta del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y, en particular, de las versiones en lengua alemana y francesa, se desprende que, en el caso de autos, la versión en lengua alemana no emplea los términos «sujeto pasivo no establecido en el interior del país». Dicha versión utiliza los términos «im Ausland ansässigen Steupflichtigen» cuya traducción literal es «sujeto pasivo establecido en el extranjero».

20 Por tanto, debe entenderse que la cuestión prejudicial va dirigida, en esencia, a determinar

si el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que sea considerado un «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (sujeto pasivo no establecido en el interior del país), en el sentido de la versión en lengua alemana de dicha disposición, basta con que el sujeto pasivo de que se trate haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país o si, además, es necesario que no tenga su domicilio particular en el interior del antedicho país.

21 A este respecto, es preciso señalar que, tal como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, no existe en la versión en lengua alemana de la Sexta Directiva ninguna definición del concepto de «sujeto pasivo establecido en el extranjero».

22 No obstante, es preciso señalar que el concepto en cuestión figuraba, antes de la introducción de los cambios aportados por la Directiva 2000/65, además de en la versión en lengua alemana, en particular, en las versiones en lengua española, danesa, inglesa, francesa, italiana, neerlandesa, portuguesa y sueca del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Ahora bien, tras la entrada en vigor de dicha Directiva modificativa, todas esas versiones lingüísticas emplean, en lo sucesivo, al contrario de lo que ocurre en la versión en lengua alemana, el concepto de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país».

23 Este concepto, a diferencia del utilizado en la versión en lengua alemana de la Sexta Directiva, no sólo figura en otras disposiciones de dicha Directiva y, en particular, en su artículo 17, apartado 4, sino que también se define en otra disposición del Derecho de la Unión.

24 En efecto, el artículo 1 de la Octava Directiva concreta el concepto de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (véase la sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia, C-244/08, apartado 26).

25 En el sentido de dicho artículo, la condición de sujeto pasivo no establecido en el interior del país presupone que el sujeto pasivo no disponga en dicho país, durante el período de referencia, de ninguno de los elementos de conexión que se identifican en el mencionado artículo (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 27).

26 Pues bien, entre los más importantes de esos elementos se encuentra la sede de la actividad económica y la existencia de un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 28).

27 Tal como se desprende del tenor del artículo 1 de la Octava Directiva, los otros elementos de conexión que allí se enumeran, a saber, la existencia del domicilio o la residencia habitual del sujeto pasivo, sólo pueden tenerse en cuenta a la hora de determinar el lugar en el que se considera que el sujeto pasivo está «establecido» en caso de que falte información pertinente relativa a la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones.

28 De lo anterior se deriva que, en una situación como aquélla de que se trata en el litigio principal, que se caracteriza, por una parte, por el hecho de que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo es conocida y se encuentra fuera del país del destinatario de los servicios y, por otra parte, por la circunstancia de que no se cuestiona que se trate de la sede efectiva y real y no de una sede o de una implantación ficticias, no puede tomarse en consideración un eventual domicilio particular del sujeto pasivo en el interior de dicho país.

29 Además esta conclusión es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la determinación, en materia de IVA, del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad, tal como, en particular, se desprende de la sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer

Luxembourg (C-73/06, Rec. p. I-5655), relativa a la interpretación del artículo 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 (DO L 326, p. 40).

30 En efecto, tal como ha declarado el Tribunal de Justicia en el apartado 61 de la antedicha sentencia, 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.

31 En una segunda fase, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales y el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, cuando se trata, por ejemplo, de determinar la sede efectiva de una sociedad que tenga una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» (véase, en este sentido, la sentencia Planzer Luxembourg, antes citada, apartados 61 y 62).

32 La interpretación según la cual, en el marco de la determinación del lugar de establecimiento del prestador de servicios sujeto pasivo, el lugar del domicilio particular de este último sólo puede tenerse en cuenta cuando falten elementos de conexión directamente vinculados a la actividad económica ejercida por dicho prestador de servicios, como la sede de la actividad económica o la existencia de un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones, es también conforme con la lógica en que se basa el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, ya que esta disposición sólo contempla al sujeto pasivo a la luz de la actividad económica ejercida por este último.

33 Es preciso añadir que el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva tiene como objetivo liberar al sujeto pasivo establecido en un Estado miembro de la carga de tener que respetar las obligaciones derivadas del artículo 22 de dicha Directiva en otros Estados miembros en los que efectúe una prestación o entregue un bien. Pues bien, excluir la autoliquidación en un caso como aquél de que se trata en el litigio principal tendría como efecto poner seriamente en entredicho la realización del referido objetivo.

34 A mayor abundamiento, tal como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación precedente es la que ofrece mayor seguridad jurídica en la medida en que la presunción de que un servicio es prestado por un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» cuando la sede de la actividad económica de dicho sujeto pasivo esté fuera de ese país, independientemente de dónde se encuentre su domicilio particular, permite simplificar la aplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva y contribuye, por tanto, a garantizar una recaudación fiable y correcta del IVA.

35 En efecto, la antedicha presunción permite evitar que el destinatario de la prestación establecido en un país, que tiene conocimiento de que el prestador, como ocurre en el caso de autos, tiene la sede de su actividad económica fuera de dicho país, deba hacer indagaciones acerca del domicilio particular del referido prestador.

36 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que sea considerado un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país», basta con que el sujeto pasivo de que se trate haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país.

Costas

37 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 Quinta) declara:

El artículo 21, apartado 1, letra b), 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, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE, del Consejo, de 17 de octubre de 2000, debe interpretarse en el sentido de que, para que sea considerado un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país», basta con que el sujeto pasivo de que se trate haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.